المحاسبة المتقدمة

الجزء الأول

تأليف

جون لارسن ن. موسش

تعريب ومراجعة

د. وصفي أبو المكارم

د. كمال الدين سعيد



المحاسبة المتقدمة
«الجزء الأول»

حقوق النشـر :

تم ترجمة وتعريب هذا الكتاب بتصرف من :

Modern Advanced Accounting

By: A. N. Mosich and E. John, 1983

المملكة العربية السعودية - ص.ب ١٠٧٢٠ - الرمز البريدي ١١٤٤٣
تلكس ٤٠٣١٢٩ - فاكس ٤٦٥٧٩٣٩، هاتف ٤٦٤٧٥٣١ - ٤٦٥٨٥٢٣

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد للّه الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدى لولا أن هدانا الله .

صدق الله العظيم

تقـــديـم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين ومن اهتدى بهديه إلى يوم الدين. . وبعد.

فكلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك سعود ـ فرع القصيم إذ تقدم هذا الكتاب في مجال المحاسبة إنما تعطي دليلاً على أنها ماضية ـ بعون الله ـ في نهجها الذي ارتسمته لنفسها منذ اليوم الأول لإنشائها، وهو ترجمة الكتب الأجنبية، وذلك بهدف ملاحقة الجديد النافع والمفيد في حقول المعرفة المختلفة وتقديمه لأبناء مملكتنا الحبيبة بصفة خاصة وأبناء الوطن العربي بصفة عامة.

ويعتبر كتاب المحاسبة المتقدمة للبروفسير لارسن والبروفسير موسش من أمهات الكتب الأجنبية في مجال المحاسبة المالية، وقد قام بترجمته الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وراجعه الدكتور كمال الدين سعيد الأعضاء بهيئة التدريس بالكلية. ونظراً لأهمية هذا الكتاب وقيمته العلمية فقد قررت الكلية تدريسه في مقرر المحاسبة المتقدمة (٤١٥ حسب) لطلبة البكالوريوس، وقد قررته أيضاً كلية العلوم الإدارية ـ جامعة الملك سعود ـ بالرياض في مقرر المحاسبة المتقدمة (٣١١ حسب) لطلبة البكالوريوس.

ولعـل ذلك يعـطي دلالة واضحـة على تميز منهجيـة الكليـة وتمكين طـلابنـا من الوقوف في مصاف طلاب البلاد المتقدمة.

وفي النهـايـة لا يسعني إلا أن أحيي هــذا الجهـد الصــادق الـذي بــذلـه الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم راجياً له التوفيق والسداد.

والله الموفق إلى سواء السبيل. . .

دكتور / سلطان المحمد السلطان

عميد كلية الاقتصاد والادارة ـ سابقاً

جامعة الملك سعود ـ القصيم

مقدمة المرجع

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية. وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين متصلين: حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع. وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر. وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة.

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل. وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، وأرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل.

ومما لا شك فيه أن ما وفرته لنا كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك

سعود ـ فرع القصيم، فضلاً عن ما لاقيناه من تشجيع أدبي ومعنوي من عميد هذه الكلية سعادة الدكتور/سلطان المحمد السلطان، كان العامل الأساسي وراء ظهور هذا العمل، كما أنني أشكر الدكتور/كمال الدين سعيد على جهوده الصادقة في مراجعة هذا المرجع، وأشكر أيضاً الأستاذ/فؤاد عبد العظيم المدرس المساعد بالكلية على جهوده في مراجعة الأصول الأولية لهذا المرجع ومشاركته في ترجمة الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل الموجودة في نهاية كل فصل، وأخيراً لا أغفل الجهد الكبير الذي قام به الأستاذ/حسين عبد العزيز البلبيسي سكرتير القسم في نسخ أصول هذا المرجع.

والله نسأله التوفيق والقبول...

المترجم

وصفي أبو المكارم

المحتويات

الجزء الأول

الجزء الثاني

القسم الأول
المحاسبة في شركات الأشخاص والفروع

الفصل الأول : تنظيم وإدارة شركات التضامن
الفصل الثـاني : تصفية شركات التضامن وشركات المحاصّة
الفصل الثالث : المحاسبة في الفروع ـ القوائم المالية المجمعة

القسم الأول

المحاسبة في شركات الأشخاص والفروع

Accounting Partnerships and Branches

ينطوي هذا القسم على ثلاثة أنواع من تنظيمات الأعمال: حيث يشتمل النوع الأول على شركات الأشخاص، والتي يطلق عليها شركات التضامن. وينطوي هذا النوع من الشركات على خصائص تميزها عن شركات الأموال. ومن أهم هذه الخصائص إسهام الشركاء في إنجاز أعمال الشركة، وتغير شروط توزيع صافي الدخل والخسارة بين الشركاء لسبب أو آخر، ومسؤولية الشركاء غير المحدودة في الوفاء بالتزامات الشركة. ومثل هذه الخصائص وغيرها تستلزم الاعتماد على مبادىء خاصة للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. ويشتمل النوع الثاني على الصفقات المشتركة، وهي نوع من المشاركة يطلق عليه شركات المحاصة، ولأن هذه الشركات لها خصائص مميزة فهي تستلزم إجراءات محاسبية خاصة. أما النوع الثالث من تنظيمات الأعمال، فهو يشتمل على الشركات التي يتبعها فروع أو قطاعات مستقلة، ومع أن هذه الفروع والقطاعات لا تعتبر وحدات قانونية مستقلة، إلا أنها من الناحية المحاسبية تعتبر وحدات محاسبية مستقلة، ولذلك تستخدم ورقة العمل (تسوية) لإعداد قوائم مالية مجمعة على مستوى الشركة. وبناء على ذلك نخصص فصلاً مستقلاً لكل نوع من هذه التنظيمات على النحو التالي:

الفصل الأول: المحاسبة في شركات التضامن.
الفصل الثاني: تصفية شركات التضامن والمحاسبة في شركات المحاصة.
الفصل الثالث: المحاسبة في الفروع ـ القوائم المالية المجمعة.

الفصل الأول

تنظيم وإدارة شركات التضامن

Partnership Organization and operation

عادة ما تعرف شركات التضامن Partnership بأنها ارتباط بين شخصين أو أكثر، يشتركون كملاك، في إنجاز أعمال أو آداء خدمات بغرض تحقيق الأرباح. وعموماً لا يتطلب إنشاء شركة التضامن إتخاذ إجراءات قانونية أو الحصول على موافقة الأجهزة الحكومية، فقد يتم تكوين الشركة بدون عقد مكتوب، أو قد يقتصر الأمر على واقع الوجود المادي للأعمال والاتفاق الشفهي بين الشركاء. ومع ذلك، تعتبر صياغة الاتفاق بين الشركاء في وثيقة مكتوبة وبطريقة واضحة من الأمور الهامة والمرغوبة بدرجة كبيرة، دعماً للثقة وتجنباً لحدوث أي غموض أو سوء فهم بين الأطراف المعنية (هناك متطلبات خاصة تتعلق بتشكيل شركة الأشخاص المحدودة سنعرضها في نهاية هذا الفصل).

ومن مجالات الأعمال التي تنتشر فيها شركات التضامن، مجالات الطب، والمحاماة، والمحاسبة، والأعمال المهنية الأخرى، بالإضافة إلى المجالات الزراعية والصناعية والتجارية.

تنظيم شركات التضامن Organization of A General Partnership

خصائص شركات التضامن Characteristics of a General Partnership

يمكن إيجاز أهم خصائص شركات التضامن فيما يلي:

أ ـ سهولة تشكيل الشركة Ease of Formation. يمكن أن تتكون شركة

التضامن باتفاق شفهي أو مكتوب بين شخصين أو أكثر وذلك على العكس من شركات الأموال. وبالرغم من هذه الميزة وما يرتبط بها من انخفاض في مصاريف تكوين الشركة، إلا أن ذلك قد يقابله في بعض الحالات صعوبات تلازم مثل هذا النوع من التنظيمات غير الرسمية.

ب ـ **العمر المحدود Limited Life**؛ قد تنتهي شركة التضامن لوفاة أحد الشركاء أو انسحابه، أو إفلاسه، أو عجزه. فضلاً عن ذلك، يؤدي انضمام شريك جديد إلى انتهاء الشركة الموجودة من الناحية القانونية ثم تكون شركة جديدة.

جـ **الوكالة الشاملة Mutual Agency**؛ يكون لكل شريك الحق في العمل من أجل الشركة، ويمكنه إبرام عقود مع الغير نيابة عنها. ومع ذلك، إذا كان سلوك الشريك يخرج عن نطاق العمليات المألوفة للشركة، كما لو قام باقتراض أموال، فإن مثل هذا السلوك لا يكون ملزماً للشركة إلا إذا كان هذا الشريك مفوض للدخول في مثل هذه العمليات.

د ـ **الإلتزام غير المحدود Unlimited Liability**؛ يطلق على شركة الأشخاص شركة تضامن عامة أو غير محدودة المسؤولية General Partnership إذا كان كل الشركاء مسؤولين بصفة شخصية عن التزامات الشركة، ويكون لهم الحق في العمل من أجل الشركة. ويعني ذلك، أن كل شريك في شركة التضامن يكون مسؤولاً مسؤولية شخصية عن التزامات الشركة. فإذا صادف الدائنون صعوبات عند تحصيل مستحقاتهم من الشركة فيمكنهم الرجوع على الشركاء بصفاتهم الشخصية، وخاصة الموسرين منهم. أما إذا كانت شركة الأشخاص محدودة المسؤولية (Limited Partnership)، فعندئذٍ يكون هناك شريك أو أكثر غير مسؤولين عن التزامات الشركة، ومثل هؤلاء الشركاء تكون أنشطتهم مقيدة إلى حد ما، ولا تكون لهم الحرية في اتخاذ قرارات تتعلق بعمليات الشركة. وإذا كان النظام القانوني يسمح بتكوين شركات الأشخاص المحدودة، فهو عندئذٍ يستلزم الإعلان عن الشركة وإشهارها قانوناً باعتبارها شركة أشخاص محدودة، ويستلزم الأمر أيضاً وجود شريك واحد على الأقل كشريك عام.

هـ الملكية المشتركة لأصول وأرباح شركة التضامن **Co-Ownership of Partnership Assets and Earnings**؛ عندما يستثمر الأفراد أصولهم في شركة تضامن فهم عندئذٍ يفقدون حقوقهم الخاصة على هذه الأصول ولكن يصبح لهم في الوقت نفسه حق ملكية في كل أصول الشركة. ويكون لكل شريك أيضاً حق في أرباح الشركة. وفي حقيقة الأمر تعتبر المشاركة في الأرباح والخسائر من الخصائص المميزة لشركات التضامن.

المفاضلة بين شركات التضامن وشركات الأموال

Deciding between a Partnership and Corporation

تعتبر ضريبة الدخل التي تفرض على الملاك والشركات من أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند الاختيار والمفاضلة بين الأشكال القانونية لتنظيمات الأعمال. فشركة التضامن لا تدفع ضريبة دخل ولكنها تُطالب بإبلاغ الأجهزة المختصة سنوياً بمعلومات عن إيرادها ومصروفاتها، ومقدار صافي دخلها، وتوزيعات صافي الدخل على الشركاء. ويقوم كل شريك بإثبات حصته في صافي الدخل العادي من الشركة في إقرار ضريبة دخله الشخصي، بالإضافة إلى العناصر المماثلة كالتوزيعات والمكاسب والخسائر الرأسمالية، بصرف النظر عما إذا كان المبلغ النقدي الذي تسلمه الشريك من الشركة أكبر أو أقل من حصته.

أما شركة الأموال فهي وحدة قانونية مستقلة تخضع لضريبة دخل الشركات. وعندما يوزع صافي الدخل على المساهمين، تخضع حصة كل مساهم في التوزيعات لضريبة الدخل مرة أخرى. وتجيز بعض التشريعات لشركات المساهمة التي تتكون من خمسة وعشرون مساهم أو أقل أن تخضع لضريبة شركات التضامن، ويشترط في هذه الحالة أن يؤول صافي دخل هذه الشركة إلى مساهميها، وأن يقع على عاتقهم خسائرها بالكامل. وفي ظل هذا الاختيار تبلغ المعلومات إلى الجهاز الضريبي بالطريقة نفسها المستخدمة في شركات الأشخاص، ويقوم كل مساهم سنوياً بإثبات حصته من الدخل أو الخسارة في إقراره الضريبي. ويعني ذلك، أن بعض الشركات يمكن أن تعمل كشركات أموال حتى تحصل على ميزة المسؤولية المحدودة، ولكنها في الوقت نفسه، تعامل ضريبياً كشركات تضامن. ومن المعروف أن معدلات ضريبة

الدخل والنظم المالية تتغير من وقت إلى آخر، وغالباً ما تظهر تفسيرات جديدة للقواعد المالية، وقد يترتب على ذلك تغير المركز الضريبي للملاك من سنة إلى أخرى. ولكل هذه الأسباب، يجب على الإدارة مراجعة الآثار الضريبية لشركات التضامن وشركات الأموال حتى يمكن اختيار الشكل القانوني الملائم من الناحية الضريبية.

هذا ولا يعتبر العبء الضريبي هو العامل الوحيد المؤثر في عملية الاختيار والمفاضلة بين شركة التضامن وشركة الأموال. فربما يكون العامل الأكثر أهمية الذي يرجح شركة الأموال على شركة التضامن، هو أن شركة الأموال تهيء الفرصة لجمع قدر كبير من رأس المال، لأن الملكية يمكن تقسيمها في شكل أسهم رأس مال تكون قابلة للتداول والتحويل في أي وقت، فضلاً عن ذلك، يتميز هذا النوع من الشركات بالفصل بين الإدارة والملكية.

هل شركة التضامن وحدة مستقلة؟

Is the Partnership a Separate entity?

تركز المراجع المحاسبية بصفة عامة، على المظاهر القانونية لشركات التضامن أكثر من التركيز على القضايا الإدارية والمالية. ومن الشائع في مجال الممارسة العملية عند التمييز بين شركة التضامن وشركة الأموال القول بأن شركة التضامن هي «اتحاد من الأشخاص» (Association of persons) بينما شركة الأموال هي «وحدة مستقلة» (Separate Entity). ولسوء الحظ فإن هذا التمييز يركز على الشكل القانوني أكثر من الجوهر الاقتصادي لتنظيم الأعمال. ومن ناحية السياسة الإدارية وأهداف الأعمال، تعتبر الكثير من شركات التضامن في حقيقة الأمر بمثابة وحدات أعمال ووحدات محاسبية مثلها في ذلك مثل شركات الأموال. ومثل هذا النوع من الشركات يعمل وفق خطط طويلة الأجل، ونادراً ما تتأثر هذه الخطط بانضمام أو انسحاب أحد الشركاء. وف مثل هذا النوع من الشركات يجب أن تفصح السياسات المحاسبية بأن الشركة وحة مستقلة بصرف النظر عن ملاكها.

ويمكننا القول، بأن النظر إلى شركة التضامن كوحدة أعمال وكوحدة

محاسبية، غالباً ما يساعد على إعداد قوائم مالية ذات معنى ودلالة سواء عن المركز المالي أو نتائج العمليات. ومن السياسات المحاسبية الواجب التركيز عليها مبدأ الاستمرار في تقويم الأصول بالرغم من التغيرات التي قد تطرأ على نسب المشاركة أو تغير الشركاء أنفسهم. ومن الإجراءات الأخرى التي قد تتبع في هذا الصدد الاعتراف في حسابات المصروفات بقيمة الخدمات التي يقدمها بعض الشركاء الذين يشغلون مناصب إدارية في الشركة. وتشير الدراسات النظرية بصفة عامة، إلى أفضلية النظر إلى أي تنظيم أعمال كوحدة محاسبية بصرف النظر عن ملاكه أو شكله القانوني، وطبقاً لهذا الاتجاه ينظر إلى الشريك المدير كموظف ومالك في نفس الوقت. وعندئذٍ تعتبر قيمة الخدمات الشخصية المقدمة من الشريك بمثابة مصروف إدارة.

هذا، ويعارض بعض المحاسبين تضمين رواتب الشركاء ضمن المصروفات، ويبررون وجهة نظرهم بأن الشركاء يمكنهم تحديد رواتبهم عند مستويات غير واقعية. فضلاً عن ذلك، فهم يركزون على أن شركة الأشخاص في جوهرها هي اتحاد بين أفراد بصفتهم كملاك وليسو كموظفين.

والجدير بالذكر، أن شركة التضامن لها خصائص الوحدة المستقلة، فهي قد تمتلك أصول باسمها، وقد تدخل في تعاقدات مع الغير، ويمكن أيضاً أن تكون طرفاً في أي نزاع قضائي سواء مدعية أو مدعي عليها. وفي مجال الممارسة العملية، ينظر الكثير من المحاسبين إلى شركات التضامن كوحدات مستقلة حيث يطبق مبدأ الاستمرار سواء بصدد تطبيق السياسات المحاسبية أو تقويم الأصول، ولا يتم الخروج على هذا المبدأ نتيجة تغير أشخاص الشركاء.

عقد شركة التضامن — The Partnership Contract

بالرغم من أن شركة التضامن قد تنشأ باتفاق شفهي أو بالسلوك الضمني الذي يقوم به الشركاء، إلا أن الواقع العملي، والممارسة الجيدة تستلزم صياغة عقد الشركة كتابة وبطريقة واضحة. ومن أهم النقاط التي يجب أن يغطيها عقد الشركة ما يلي:

١ - تاريخ تأسيس الشركة، وفترة العقد، وأسماء الشركاء، واسم الشركة وأنشطتها.

٢ ـ الأصول المستثمرة بواسطة كل شريك، وإجراءات تقويم الاستثمارات غير النقدية، والجزاءات التي توقع في حالة عدم وفاء أحد الشركاء بالاستثمارات المتفق أن يساهم بها في رأس المال.

٣ ـ السلطة التي يتمتع بها كل شريك وكذلك حقوق وواجبات كل منهم.

٤ ـ الفترة المحاسبية الواجب استخدامها، وطبيعة كل من السجلات المحاسبية والتقارير المالية وكيفية مراجعتها بواسطة المراجعين القانونيين.

٥ ـ خطة وتوقيت توزيع صافي الدخل أو الخسائر على الشركاء.

٦ ـ تحديد الرواتب والمسحوبات المسموح بها للشركاء، والجزاءات التي تفرض في حالة تجاوز المسحوبات عن القدر المتفق عليه.

٧ ـ التأمين على حياة كل شريك لصالح الشركة أو الشركاء الباقين.

٨ ـ شروط التحكيم في حالة وجود نزاع أو عند تصفية الشركة في نهاية فترة العقد، أو عند انفصال أحد الشركاء سواء بالانسحاب أو الوفاة. وحتى يمكن تجنب أي نزاعات يكون من الأهمية الاتفاق على إجراءات تقويم الشركة وأسلوب التسوية في حالة وفاة أي شريك.

والجدير بالذكر أن صياغة عقد الشركة بمساعدة المحامين والمحاسبين يحقق الكثير من المزايا، أهمها التوصل إلى اتفاق محدد حول الكثير من القضايا التي قد تؤدي إلى الجدل أو سوء الفهم، مما قد يهيىء الفرصة لحدوث منازعات في المستقبل إذا لم تحسم مثل هذه القضايا بوضوح في بداية الأمر. ويمكن القول، أنه نادراً ما يمكن صياغة عقد لشركة تضامن بحيث يتضمن كافة القضايا التي قد تنشأ في المستقبل. وعموماً فإن تعديل عقد شركة التضامن يستلزم موافقة كل الشركاء.

وإذا حدثت منازعات بين الشركاء، وكان من الصعوبة حلها بالرجوع إلى عقد الشركة، فقد تحل عرفياً عن طريق التحكيم أو قضائياً عن طريق المحاكم. ودائماً يكون للشريك الذي لم يوافق على نتيجة حل النزاع الحق في الانسحاب من الشركة.

حسابات حقوق ملكية الشركاء

Owners, Equity Accounts for Partners

تختلف المحاسبة في شركة التضامن عن المحاسبة في المنشأة الفردية أو شركة الأموال فيما يتعلق بتوزيع صافي الدخل والخسائر وإمساك حسابات حقوق الملكية. وبالرغم من إمكانية إمساك حساب ملكية لكل شريك في شركة التضامن، فقد جرت العادة في الممارسة العملية على إمساك ثلاثة أنواع من الحسابات هي: (١) حسابات رأس المال، (٢) الحسابات الشخصية أو حسابات المسحوبات، (٣) حسابات القروض من أو إلى الشركاء.

هذا ويسجل الاستثمار الأصلي لكل شريك في الجانب المدين من حسابات الأصول المستثمرة، وإذا كانت هناك ديون مرتبطة بهذه الأصول فتسجل في الجانب الدائن من حسابات الإلتزامات. أما الفرق بين الأصول والإلتزامات فهو يمثل القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول المستثمرة ويثبت في الجانب الدائن من حسابات رأس مال الشريك. وبعد إثبات الاستثمار الأصلي تزداد حقوق الشريك بالاستثمارات الإضافية وبحصته في صافي الدخل، وتنخفض حقوق الشريك بالمسحوبات من الأصول وبحصته في صافي الخسائر.

وهناك مصادر أخرى محتملة تؤدي إلى زيادة أو نقص حقوق الشركاء وهي تنتج من التغيرات في الملكية، وهو الأمر الذي سنوضحه في جزء تال من هذا الفصل.

وقد أشرنا آنفاً بأن الاستثمار الأصلي في الأصول بمعرفة الشركاء يسجل في الجانب الدائن من حسابات رأس المال، أما المسحوبات بمعرفة الشركاء سوء أكانت من صافي الدخل المتوقع أم في شكل رواتب فهي تسجل في الجانب المدين من حسابات المسحوبات. أما إذا كانت المسحوبات من الكبر بحيث يمكن اعتبارها تخفيض دائم لحقوق ملكية الشريك، فعندئذٍ تسجل مباشرة في الجانب المدين من حساب رأس مال الشريك.

وفي نهاية الفترة المحاسبية يحول صافي الدخل أو صافي الخسارة من حساب ملخص الدخل إلى حسابات رأس مال الشركاء طبقاً لنصوص عقد الشركة. وفي

نهاية الفترة المحاسبية أيضاً تقفل الأرصدة المدينة لحسابات المسحوبات في حسابات رأس مال الشركاء. والجدير بالذكر أن القيود المحاسبية السابقة قد تختلف من شركة إلى أخرى، ويرجع ذلك إلى أن الإجراءات المحاسبية المتعلقة بحسابات حقوق ملكية الشركاء في شركات التضامن لا تخضع في معظم الأحوال للقواعد القانونية بعكس الحال في حسابات حقوق ملكية المساهمين في شركات الأموال التي تخضع باستمرار لمثل هذه القواعد.

اقتراض الشركة من الشركاء أو إقراضهم Loanes to and from Partners

أحياناً يسحب أحد الشركاء مبلغاً كبيراً من الشركة، ولكنه ينوي رده إليها مرة أخرى. ومثل هذه العملية قد تسجل في الجانب المدين من حساب القروض تحت التحصيل المستحقة من الشريك بدلاً من حساب مسحوبات الشريك. ومن ناحيةٍ أخرى قد يدفع أحد الشركاء مبلغاً كبيراً إلى الشركة، ويمكن النظر إلى مثل هذه العملية على أنها منح قرض للشركة، بدلاً من النظر إليها كإضافة إلى رأس مال الشريك. وإذا كان الأمر كذلك تسجل مثل هذه العملية في الجانب الدائن من حساب القروض المستحقة للشركاء على الشركة، وعادة ما تصدر الشركة ورقة دفع بالمبلغ. ومن البديهي أن يظهر أثر مثل هذه العمليات في الميزانية العمومية للشركة، فالمبالغ المستحقة على الشركاء تظهر في جانب الأصول أما المبالغ المستحقة للشركاء فتظهر في جانب الإلتزامات. أما تبويب مثل هذه العناصر كعناصر قصيرة أو طويلة الأجل فيتوقف على تاريخ الاستحقاق. ومع ذلك، فإن مثل هذه العمليات التي قد تتم مع الشركاء قد تبوب في قطاع مستقل بصرف النظر عن تواريخ استحقاقها.

وإذا منحت الشركة قرضاً إلى أحد الشركاء، ثم اتضح عدم قدرته على رد المبلغ، فعندئذٍ يجب إظهار مثل هذا القرض في الميزانية العمومية مطروحاً من حساب رأس مال الشريك حتى تفصح الميزانية العمومية عن المركز المالي للشركة بطريقة سليمة. وإذا لم يتم عمل مثل هذا الإجراء، فسوف تتضخم أصول الشركة وحقوق ملكية الشركاء بطريقة قد تضلل مستخدمي القوائم المالية. وعموماً إذا كانت هناك مبالغ مستحقة طرف الشركاء يجب الإفصاح عنها في قائمة مستقلة.

تقويم استثمارات الشركاء Valuation of investements by Partners

غالباً ما تتضمن استثمارات أحد الشركاء أصول غير نقدية. وفي مثل هذه الحالة يلتزم الشركاء بالقيمة العادلة الجارية للأصول في وقت استثمارها بالشركة، ويتم تسجيلها بهذه القيمة بالدفاتر. وإذا تم التخلص من هذه الأصول خلال عمليات الشركة أو في تاريخ التصفية، فعندئذٍ توزع أي مكاسب أو خسائر تنتج عن هذه الأصول على الشركاء طبقاً لخطة توزيع صافي الدخل أو الخسارة كما جاءت بعقد الشركة. ويمكننا القول، بأن تسجيل الأصول عند استثمارها في الشركة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية يحقق العدالة بين الشركاء، لأن أي مكاسب قد تحققها الشركة أو أي خسائر قد تتحملها عند التخلص من الأصول غير النقدية سوف تقتصر على الفرق بين سعر هذه الأصول وقيمتها العادلة الجارية عند استثمارها بواسطة الشركاء بعد تعديلها بأي استهلاك أو استنفاد حتى تاريخ البيع.

خطط توزيع الدخل Income-Sharing Plans

التمييز بين حقوق الشركاء في الأصول وحصة كل منهم في الدخل Partners' equity in assets versus share in earings. يجب التمييز بين حق الشريك في صافي أصول الشركة وحصته في صافي الدخل. فعلى سبيل المثال لا يكفي القول بأن طارق عبد الكريم شريك بحق الثلث في شركة تضامن. فقد يكون لطارق حق الثلث في صافي أصول الشركة ولكن قد يكون له حصة أكبر أو أقل من ذلك في صافي دخل الشركة. وقد تفسر العبارة السابقة بطريقة أخرى، حيث قد تعني أيضاً بأن طارق له حق الثلث في الدخل، مع أن حساب رأسماله قد يكون أكبر أو أقل من ثلث إجمالي رأس مال الشركاء. ولعرض الأمر بطريقة دقيقة يجب الإفصاح عن حصة الشريك في الدخل أو الخسارة ونسبة مساهمته في صافي الأصول، فقد يتفق الشركاء على خطة توزيع الدخل (نسبة توزيع الأرباح والخسائر) بصرف النظر عن مساهماتهم في رأس مال الشركة. وتنص معظم القوانين بأنه إذا لم يذكر عقد الشركة خطة محددة لتوزيع صافي الدخل وصافي الخسارة، فعندئذٍ يفترض أن الشركاء يوافقون ضمنياً على توزيع المكاسب والخسائر بالتساوي بينهم. ويمكننا القول، أنه نادراً ما تتجاهل عقود شركات الأشخاص خطة توزيع الدخل بين الشركاء لما لهذا

الموضوع من أهمية كبيرة في هذا النوع من الشركات.

توزيع صافي الدخل والخسارة Division of net Income or Loss

هناك عدة خطط يمكن اتباع أي منها لتوزيع صافي الدخل أو الخسارة بين الشركاء، ويمكن تلخيص هذه الخطط في الأنواع الأربعة التالية:

١ ـ التوزيع بالتساوي، أو بأي نسبة يتفق عليها الشركاء.

٢ ـ التوزيع في شكل نسب وفقاً لأرصدة حسابات رأس مال الشركاء في تاريخ معين أو في شكل نسب وفقاً لمتوسط أرصدة حسابات رأس مال الشركاء خلال العام.

٣ ـ تخصيص رواتب للشركاء ثم توزيع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة.

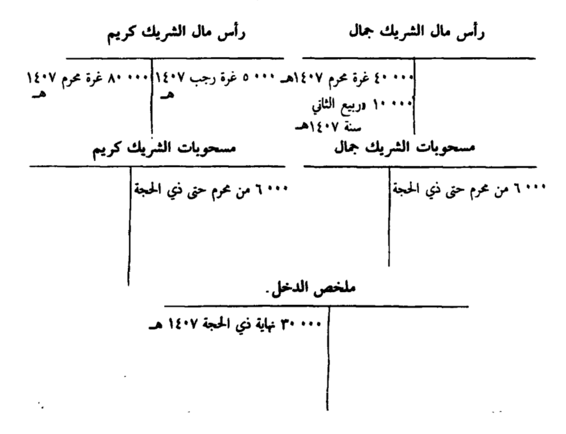
٤ ـ تخصيص رواتب للشركاء، وتخصيص فائدة على أرصدة حسابات رأس المال ثم توزيع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة.

ويرجع التباين في خطط توزيع الدخل إلى اختلاف قيمة الخدمات الشخصية التي قد يقدمها الشركاء للشركة، فضلاً عن اختلاف حجم رؤوس الأموال المستثمرة من شريك إلى آخر.

هذا وغالباً ما يعتبر مقدار ونوع الخدمات الإدارية المقدمة ومقدار رأس المال المستثمر من العوامل الهامة التي تؤدي إلى نجاح أو فشل شركة التضامن. ولذلك، إذا وجدت شروط تتعلق برواتب الشركاء والفائدة على أرصدة حسابات رأس المال فهي تطبق أولاً عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة ثم يوزع بعد ذلك الرصيد المتبقي بأي نسبة يتفق عليها الشركاء. ومن العوامل الأخرى التي قد تؤثر على نجاح الشركة وجود أحد الأشخاص الأثرياء ضمن الشركاء، وهو الأمر الذي يوفر للشركة مركز ائتماني جيد. وكذلك الحال، إذا كان بعض الشركاء لهم شهرة في مجال الأعمال فقد يسهمون في نجاح الشركة بالرغم من أنهم قد لا يشتركون في إدارة عملياتها فعلياً. والجدير بالذكر أن مثل هذه العوامل قد تؤخذ في الاعتبار عند

وضع خطة توزيع الدخل وخاصة عند تحديد نسبة توزيع الجزء المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة.

ولتوضيح كيفية تطبيق أساليب توزيع صافي الدخل أو الخسارة، نفترض أن شركة جمال وكريم حققت صافي دخلاً قدره ٣٠٠٠٠ ريال في السنة الأولى من تكوين الشركة. وينص عقد الشركة على أن لكل شريك الحق في سحب ٥٠٠ ريال نقداً في نهاية كل شهر. وتسجل هذه المبالغ في الجانب المدين من حساب مسحوبات كل شريك ولا تؤخذ في الاعتبار عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة. أما المسحوبات الأخرى، والاستثمارات، وصافي الدخل أو الخسارة فهي تسجل في حساب رأس مال كل شريك. ونفترض أن الاستثمار الأصلي للشريك جمال في غرة محرم ١٤٠٧ هـ كان ٤٠٠٠٠ ريال، وأنه في غرة ربيع الثاني من نفس السنة قدم للشركة مبلغ ١٠٠٠٠ ريال كاستثمار إضافي. أما الشريك كريم فقد كان استثماره الأصلي في غرة محرم ١٤٠٧ مبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، وفي غرة رجب من نفس السنة سحب مبلغ ٥٠٠٠ ريال. ونوضح العمليات السابقة في حسابات رأس المال، والمسحوبات وملخص الدخل على النحو التالي : ـ



توزيع الدخل بالتساوي أو بنسبة معينة

Division of Earnings Equally or in Some other Ratio

تنص الكثير من عقود شركات التضامن على توزيع صافي الدخل أو الخسارة بالتساوي. وكما أشرنا آنفاً، إذا لم ينص عقد الشركة على كيفية توزيع الدخل يفترض ضمناً أن يتم التوزيع بين الشركاء بالتساوي. وطبقاً لبيانات مثالنا السابق، يتم تحويل صافي الدخل وقدرة ٣٠٠٠٠ ريال في نهاية السنة المالية من ملخص الدخل إلى حسابي رأس مال الشريكين وفقاً لقيد اليومية التالي:

٣٠٠٠٠		ملخص الدخل
	١٥٠٠٠	رأس مال الشريك جمال
	١٥٠٠٠	رأس مال الشريك كريم

إثبات توزيع صافي دخل السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠.
على الشريكين بالتساوي.

وبعد ذلك يقفل حسابي مسحوبات الشريكين في حسابي رأس المال في نهاية السنة المالية بالقيد التالي:

٦٠٠٠		رأس مال الشريك جمال
٦٠٠٠		رأس مال الشريك كريم
	٦٠٠٠	مسحوبات الشريك جمال
	٦٠٠٠	مسحوبات الشريك كريم.

إقفال حسابي المسحوبات.

وبعد إقفال حسابي المسحوبات، يفصح حسابي رأس المال عن حقوق ملكية كل شريك.

وإذا افترضنا أن شركة جمال وكريم أسفرت في نهاية السنة الأولى المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ عن صافي خسائر قدرها ٢٠٠٠٠ ريال، فعندئذٍ سوف يظهر رصيد حساب ملخص الدخل مديناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال. وعند تحويل هذه الخسارة إلى حسابي رأس مال الشريكين، يجعل حساب رأس مال كل شريك مديناً

بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال بينما يجعل حساب ملخص الدخل دائناً بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال.

وإذا افترضنا أن الدخل يوزع على الشريكين بنسبة ٦٠٪ للشريك جمال، و ٤٠٪ للشريك كريم، وأن صافي دخل السنة كان ٣٠٠٠٠ ريال، فعندئذٍ يوزع هذا المبلغ بواقع ١٨٠٠٠ ريال للشريك جمال و ١٢٠٠٠ ريال للشريك كريم. وربما ترجع زيادة النسبة المخصصة للشريك جمال إلى خبرته الكبيرة في مجال الأعمال وعلاقاته الشخصية القوية. ولكن تؤدي هذه النسبة المرتفعة من ناحية أخرى إلى تحمل الشريك جمال الجزء الأكبر من صافي الخسارة في حالة عدم تحقيق أرباح. وقد تميز بعض العقود بين نسبة توزيع المكاسب ونسبة توزيع الخسائر، فقد ينص العقد على توزيع صافي الدخل بنسبة معينة، ولتكن ٦٠٪، ٤٠٪، أما الخسارة فتوزع بالتساوي أو بأي نسبة أخرى قد يتفق عليها الشركاء. ومن النماذج الأخرى للعقود، أن ينص العقد على توزيع قدر معين من صافي الدخل. وليكن ٣٠٠٠٠ ريال، بنسبة معينة ولتكن ٦٠٪ و ٤٠٪، أما إذا زاد صافي الدخل عن ذلك المستوى فتوزع الزيادة بنسبة أخرى.

توزيع الدخل طبقاً لنسبة أرصدة حسابات رأس المال

Division of Earnings in Ratio of Partners' Capital Account Balances

يوزع الدخل في بعض شركات التضامن وفقاً لنسبة رأس المال المستثمر بواسطة كل شريك. وغالباً ما يستخدم هذا الشرط في الشركات التي يكون حجم الاستثمار فيها هو العامل الجوهري في نجاحها. فعلى سبيل المثال، قد يكون النشاط الرئيسي لشركة أشخاص حيازة الأراضي بغرض الاستثمار، ومن البديهي أن تفضل مثل هذه الشركة توزيع صافي الدخل طبقاً لنسبة رأس المال المستثمر. وتجنباً للجدل، يجب أن يحدد عقد الشركة بوضوح ما المقصود برأس المال المستثمر: هل هو الاستثمار الأصلي لكل شريك؟ أو أرصدة حسابات رأس المال في بداية السنة المالية؟ أو أرصدة حسابات رأس المال في نهاية السنة المالية (قبل توزيع صافي الدخل أو الخسارة)؟ أو متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام؟

واستمراراً لمثالنا السابق نفترض أن عقد الشركة ينص على توزيع صافي الدخل بنسبة الاستثمارات الأصلية لرأس المال. فعندئذٍ يوزع صافي دخل السنة

المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ وقدره ٣٠٠٠٠ ريال على النحو التالي:

حصة الشريك جمال = ٣٠٠٠٠ ريال × (٤٠٠٠٠ ريال / ١٢٠٠٠٠ ريال) = ١٠٠٠٠ ريال

حصة الشريك كريم = ٣٠٠٠٠ ريال × (٨٠٠٠٠ ريال / ١٢٠٠٠٠ ريال) = ٢٠٠٠٠ ريال

ونوجه النظر إلى أن قيد إقفال حساب ملخص الدخل سيتم بالطريقة التي عرضناها فيما سبق.

أما إذا افترضنا أن صافي الدخل سيوزع بنسبة أرصدة حسابات رأس المال في نهاية العام قبل (المسحوبات وتوزيع صافي الدخل)، فعندئذٍ يوزع صافي دخل السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ وقدره ٣٠٠٠٠ ريال على النحو التالي:

حصة الشريك جمال = ٣٠٠٠٠ ريال × (٥٠٠٠٠ ريال / ١٢٥٠٠٠ ريال) = ١٢٠٠٠ ريال

حصة الشريك كريم = ٣٠٠٠٠ ريال × (٧٥٠٠٠ ريال / ١٢٥٠٠٠ ريال) = ١٨٠٠٠ ريال

ويمكن القول أن توزيع صافي الدخل على أساس الاستثمارات الأصلية لرأس المال، أو على أساس أرصدة حسابات رأس المال في بداية العام، أو أرصدة حسابات رأس المال في نهاية العام قد تؤدي إلى عدم العدالة في توزيع صافي الدخل إذا حدثت تغيرات جوهرية في حسابات رأس المال خلال العام. ولذلك يفضل استخدام متوسط الأرصدة كأساس للتوزيع لأنه يعكس رأس المال المتاح للاستخدام فعلاً بمعرفة الشركة خلال العام.

وإذا نص عقد الشركة على توزيع صافي الدخل بنسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام، فيجب أن يذكر العقد أيضاً مقدار المسحوبات المصرح بها لكل شريك دون أن تؤثر على حساب رأس المال.

فإذا رجعنا إلى شروط العقد موضوع مثالنا سنجد أن لكل شريك الحق في سحب ٥٠٠ ريال شهرياً. وينص هذا العقد أيضاً على أن أي مسحوبات أو استثمارات إضافية تثبت في حسابات رأس مال الشركاء، ومن ثم فهي تؤثر على حساب نسبة متوسط رأس المال. فضلاً عن ذلك يجب أن ينص عقد الشركة أيضاً على ما إذا كانت أرصدة حسابات رأس المال يجب أن تحسب طبقاً لأقرب شهر أم إلى أقرب يوم.

ونوضح فيما يلي كيفية تحديد متوسطي رصيدي حسابي رأس مال الشريكين جمال وكريم وكيفية توزيع صافي الدخل عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

شركة جمال وكريم
تحديد متوسط أرصدة حسابات رأس المال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

اسم الشريك	التاريخ	الزيادة (النقص) في رأس المال	رصيد حساب رأس المال	الجزء من السنة الذي لم يتغير فيه الرصيد	متوسط أرصدة حسابات رأس المال
الشريك جمال	غرة محرم	٤٠ ٠٠٠ ريال		١/٤	١٠ ٠٠٠ ريال
	غرة ربيع الثاني	١٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٣/٤	٣٧ ٥٠٠
					٤٧ ٥٠٠
الشريك كريم	غرة محرم	٨٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠	١/٢	٤٠ ٠٠٠
	غرة رجب	(٥ ٠٠٠)	٧٥ ٠٠٠	١/٢	٣٧ ٥٠٠
					٧٧ ٥٠٠
					١٢٥ ٠٠٠

إجمالي متوسطي رأس مال الشريكين.

توزيع صافي الدخل

حصة الشريك جمال = ٣٠ ٠٠٠ ريال × (٤٧ ٥٠٠ ريال / ١٢٥ ٠٠٠ ريال) = ١١ ٤٠٠ ريال

حصة الشريك كريم = ٣٠ ٠٠٠ ريال × $\frac{\text{٧٧ ٥٠٠ ريال}}{\text{١٢٥ ٠٠٠ ريال}}$ = ١٨ ٦٠٠ ريال

جملة صافي الدخل ٣٠ ٠٠٠ ريال

منح فائدة على أرصدة حسابات رأس المال مع توزيع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة

Interest on partners' capital Account Balances With Remaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio

كانت خطة التوزيع في الجزء السابق تقوم على افتراض أن رأس المال المستثمر، يعتبر العامل المتحكم في تحقيق أرباح الشركة، ولذلك تم توزيع صافي الدخل بالكامل على أساس نسبة أرصدة حسابات رأس المال. ومع ذلك، يعتبر رأس المال المستثمر في كثير من الحالات مجرد عامل من العوامل التي تسهم في نجاح الشركة. ولذلك تفضل الكثير من الشركات الاقتصار على توزيع جزء من صافي الدخل طبقاً لنسبة رأس المال، على أن يوزع الجزء الباقي بالتساوي أو بأي نسب أخرى.

وإذا نص عقد الشركة على منح الشركاء فائدة على أرصدة حسابات رأس المال، ولتكن ١٥٪ مثلاً، فهذا يعني ضمناً توزيع جزء من صافي الدخل طبقاً لنسبة أرصدة حسابات رأس المال. وإذا اتفق الشركاء على منح كل شريك فائدة على رأس ماله كخطوة أولية عند توزيع صافي الدخل، فعندئذٍ يجب أن يذكر في العقد معدل الفائدة الواجب استخدامه، ويحدد أيضاً ما إذا كانت الفائدة سوف تحتسب على أرصدة حسابات رأس المال في تاريخ محدد أو على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس المال خلال العام.

وإذا افترضنا في مثالنا السابق أن عقد شركة جمال وكريم ينص على منح فائدة لكل شريك بمعدل ١٥٪ تحسب على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس المال. وإذا افترضنا أيضاً أن الشركة حققت دخل ٣٠ ٠٠٠ ريال، وأن متوسط حسابي رأس مال الشريكين كان على النحو المبين في

الجزء السابق، فعندئذٍ يتم توزيع صافي الدخل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي:

توزيع صافي الدخل مع منح فائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال

	الشريك جمال	الشريك كريم	الجملة
الفائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال:			
للشريك جمال = ٤٧ ٥٠٠ ريال × ١٥٪	٧ ١٢٥		٧ ١٢٥
للشريك كريم = ٧٧ ٥٠٠ ريال × ١٥٪		١١ ٦٢٥	١١ ٦٢٥
الجملة			١٨ ٧٥٠
توزيع الجزء المتبقي بالتساوي (٣٠ ٠٠٠ - ١٨ ٧٥٠)	٥ ٦٢٥	٥ ٦٢٥	١١ ٢٥٠
	١٢ ٧٥٠	١٧ ٢٥٠	٣٠,٠٠٠

وبناءً على ذلك يثبت قيد إقفال حساب ملخص الدخل بدفتر اليومية في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ على النحو التالي: ـ

٣٠ ٠٠٠ ملخص الدخل

١٢ ٧٥٠ رأس مال الشريك جمال.

١٧ ٢٥٠ رأس مال الشريك كريم

إثبات توزيع صافي دخل السنة الأولى المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

وإذا أخذنا حالة مستقلة، وافترضنا أن شركة جمال وكريم كانت غير مربحة وأنها تحملت صافي خسارة قدرها ١٠٠٠ ريال عن السنة الأولى من نشاطها المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ. وإذا كان عقد الشركة يسمح بمنح فائدة على حسابات رأس المال، فعندئذٍ ينبغي تنفيذ هذا الشرط سواء حققت الشركة أرباح أو خسائر. والمبرر الوحيد للخروج على هذا الشرط هو أن يتضمن العقد نصاً صريحاً بعدم تنفيذه في حالة تحمل الشركة لخسائر. ونوضح فيما يلي كيفية توزيع صافي الخسائر مع وجود شرط يسمح بمنح

فـائدة على حسـابات رؤوس الأمـوال. ونوجـه النظر في تحليلنـا التالي، إلى أن الـرصيد المـدين لحساب ملخص الـدخل وقـدرة ١٠٠٠ ريال النـاتج من صـافي الخسـارة سوف يـزداد بقيمة الفـائـدة المحسـوبـة ليصبـح ١٩٧٥٠ ريـال، وبعـد ذلك يوزع هذا الرصيد بالتساوي بين الشريكين على النحو التالي : ـ

توزيع صافي خسارة مع وجود
شروط منح فائدة على رؤوس أموال الشركاء

	الشريك جمال	الشريك كريم	الجملة
الفائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال:			
الشريك جمال = ٤٧ ٥٠٠ ريال × ١٥٪	٧ ١٢٥		٧ ١٢٥
الشريك كريم = ٧٧ ٥٠٠ ريال × ١٥٪		١١ ٦٢٥	١١ ٦٢٥
الجملة			١٨ ٧٥٠
توزيع العجز بالتساوي (١٠٠٠ + ١٨ ٧٥٠)	(٩ ٨٧٥)	(٩ ٨٧٥)	١٩ ٧٥٠
الجملة	(٢ ٧٥٠)	١ ٧٥٠	(١ ٠٠٠)

وبنـاءً على ذلك يثبت قيـد إقفال حسـاب ملخص الدخـل بـدفتـر اليـوميـة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي : ـ

٢ ٧٥٠		رأس مال الشريك جمال
	١ ٠٠٠	ملخص الدخل
	١ ٧٥٠	رأس مال الشريك كريم

إثبات توزيع صافي الخسارة مع شرط منح
فائدة على رؤوس أموال الشركاء.

وقـد يـبـدو للبعض لأول وهلة، بـأن التحليـل السـابق غيـر منـطقي على أسـاس أن الشركـة تحملت صافي خسـارة قدرهـا ١٠٠٠ ريال ومـع ذلـك أسفـر التحليـل السـابق عن زيـادة في رأس مـال الشـريـك كـريم وتخفيض رأس مـال الشـريك جمـال. ولكن إذا أمعنا النـظر سوف نجـد أن هناك منـطق سليم يـدعم

هذه النتيجة حيث يلاحظ أن رأس المال المستثمر بواسطة الشريك كريم يزيد كثيراً عن رأس المال المستثمر بواسطة الشريك جمال. وإذا كانت عمليات الشركة أسفرت في هذه السنة عن خسائر فهذا لا يجعلنا نتجاهل كبر حجم استثمار الشريك كريم وإسهامه في إنجاز عمليات الشركة.

ويتضح من مناقشتنا السابقة وجود تناقض بين خطتي توزيع الدخل (خطة التوزيع طبقاً لنسبة رؤوس الأموال، وخطة التوزيع على أساس منح فائدة على حساب رؤوس الأموال) إذا أسفرت عمليات الشركة عن خسائر. ففي ظل خطة التوزيع طبقاً لنسبة رؤوس الأموال يتحمل الشريك صاحب الاستثمار الأكبر على قدر أكبر من صافي الخسارة. وقد تعتبر هذه النتيجة غير منطقية، حيث يفترض ألا يكون استثمار رأس المال سبباً في حدوث الخسارة. أما في ظل الخطة التي تسمح بمنح فائدة على حسابات رؤوس الأموال، فيحصل الشريك صاحب الاستثمار الأكبر على ميزة نتيجة تطبيق هذا الشرط، ومن ثم يتحمل قدر أقل من الخسارة، وربما يسفر توزيع الخسائر عن زيادة رأسماله نتيجة زيادة الفائدة المحسوبة له عن حصته في صافي الخسارة.

ويمكننا القول أن منح فائدة على حسابات رؤوس أموال الشركاء يعتبر من الأساليب العادلة عند توزيع الدخل، ولكن بشرط ألا يؤثر ذلك على تحديد صافي دخل أو خسارة الشركة. فالفائدة على حسابات رؤوس أموال الشركاء لا تعتبر مصروف بالنسبة للشركة. أما الفائدة على القروض التي تحصل عليها الشركة من الشركاء فهي تعالج كمصروف، وهي بذلك تعتبر من العوامل التي تؤثر على تحديد صافي الدخل أو الخسارة. وكذلك الحال، تعتبر الفائدة التي تكتسبها الشركة على القروض التي تمنحها للشركاء من عناصر الإيراد. والجدير بالذكر أن هذه المعالجة تتسق مع القول بأن القروض الممنوحة من أو إلى الشركاء تعتبر كأصول أو التزامات بالنسبة للشركة كما أشرنا بذلك آنفاً.

وقد يظهر عنصر آخر من عناصر المصروفات عندما تستأجر الشركة

عقاراً أو أي أصل من أحد الشركاء، وفي مثل هذه الحالة يعترف بمصروف الإيجار مقابل ظهور التزام على الشركة للشريك المؤجر الذي يعتبر دائناً للشركة.

منح رواتب مع توزيع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بنسبة معينة

Salary Allowances with Reamaining Net Income or Loss divided in Specified Ratio

عند مناقشة موضوع رواتب الشركاء يجب أن نميز بين الرواتب والمسحوبات. فالمسحوبات Drawings تستخدم بمضمون واحد إلا وهو سحب الأصول الذي يؤدي إلى تخفيض حقوق ملكية الشريك ولا يؤثر على توزيع صافي الدخل. أما الرواتب Salaries فقد يختلف مفهومها العام مع المفهوم المستخدم عند المحاسبة في شركات التضامن. فالمفهوم العام للرواتب أنها المدفوعات النقدية التي تسدد شهرياً مقابل خدمات شخصية، أما الرواتب عند المحاسبة في شركات التضامن فينظر لها عادةً على أنها آداة لتوزيع صافي الدخل A Device for sharing net Income وإذا استخدم مصطلح الرواتب بهذا المعنى الأخير سيكون توزيع الدخل كما هو بصرف النظر عما إذا كانت الرواتب قد دفعت أم لا.

وإذا نص عقد الشركة بأن يكون للشركاء الحق في الحصول على مسحوبات منتظمة بمبالغ محددة، فعندئذٍ يجب أن يذكر العقد ما إذا كانت هذه المسحوبات ستؤخذ في الاعتبار (كرواتب) عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة أم لا. فنفترض على سبيل المثال، بأن عقد الشركة ينص بأنه يمكن للشريكين الحصول على مسحوبات شهرية بواقع ٣٠٠ ريال للشريك جمال، و ٨٠٠ ريال للشريك كريم. ففي هذه الحالة يجب أن يذكر العقد بوضوح ما إذا كانت هذه المسحوبات سوف تضمن في عملية توزيع صافي الدخل أم سوف تستبعد منها، وإلا فمن المحتمل أن يثار الجدل بين الشريكين، لأن أحد التفسيرات سيكون في صالح الشريك جمال والتفسير

المعارض في صالح الشريك كريم.

فإذا افترضنا أن الشريك جمال لديه خبرة أكثر وقدرة أكبر من الشريك كريم، وهو في نفس الوقت يكرس معظم وقته لإدارة الشركة، فعندئذٍ يبدو منطقياً أن يختار الشريكين خطة لتوزيع صافي الدخل والخسارة بحيث تأخذ في الاعتبار المساهمة القيمة التي تحصل عليها الشركة من خدمات الشريك جمال. ومن الأساليب المتبعة في هذا الصدد استخدام نسب غير متساوية، مثال ذلك: تخصيص نسبة ٧٠٪ من صافي الدخل والخسارة للشريك جمال، و ٣٠٪ للشريك كريم. ومع ذلك لا يعتبر هذا الأسلوب هو الحل المرضي في كثير من الأحوال للسببين اللذين عرضناهما عند انتقاد نسبة رؤوس الأموال كخطة لتوزيع الدخل. فتحديد النسب اعتماداً على مقدار الخدمات الشخصية فقط قد لا تعكس الحقيقة، ويغفل أهمية العوامل الأخرى التي تسهم في نجاح الشركة وتحقيق أهدافها. فضلاً عن ذلك، إذا تحملت الشركة خسائر سوف يتحمل الشريك الذي يكرس وقتاً أكبر لإدارة الشركة بقدر أكبر من صافي الخسارة.

والحل البسيط لمشكلة اختلاف مقدار الخدمات الشخصية التي يقدمها الشركاء هو أن ينص عقد الشركة على منح رواتب متباينة للشركاء ـ كل حسب مجهوده على أن يوزع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة بالتساوي أو بأي نسبة يتفق عليها الشركاء. ونحاول في الجزء التالي توضيح كيفية تطبيق هذا الأسلوب على الشركة موضوع مثالنا، حيث نفترض أن عقد الشركة ينص على منح الشريكين رواتب سنوية بواقع ١٠٠٠٠ للشريك جمال و ٦٠٠٠ ريال للشريك كريم، على أن يوزع الرصيد المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة على الشريكين بالتساوي. ونوجه النظر بأن الرواتب لم تدفع فعلاً خلال العام. وطبقاً لهذه الشروط يوزع صافي الدخل وقدره ٣٠٠٠٠ ريال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي :ـ

توزيع صافي الدخل
مع منح الشركاء رواتب سنوية

	الشريك جمال	الشريك كريم	الجملة
الرواتب	١٠ ٠٠٠ ريال	٦ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠ ريال
الرصيد يوزع بالتساوي (٣٠ ٠٠٠ - ١٦ ٠٠٠ ريال)	٧ ٠٠٠	٧ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠
الجملة	١٧ ٠٠٠	١٣ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠

وإذا رغب الشركاء الحصول على رواتبهم نقداً في كل شهر، فعندئذٍ تسجل المبالغ المدفوعة في الجانب المدين من حسابات مسحوبات الشركاء.

منح الشريك المدير مكافأة كنسبة من الدخل
Bonus to Managing Partner Based on Income

قد ينص عقد الشركة على منح الشريك المدير مكافأة بما يعادل نسبة معينة من الدخل. وفي هذه الحالة يجب أن يذكر العقد فيما إذا كان الدخل المقصود، هو الدخل قبل المكافأة أم بعد المكافأة. فإذا افترضنا على سبيل المثال أن عقد شركة جمال وكريم ينص على منح الشريك جمال مكافأة بواقع ٢٥٪ من الدخل قبل خصم المكافأة، على أن يوزع الرصيد المتبقي من الدخل بين الشريكين بالتساوي. وطبقاً لهذا الشرط نفترض أن الدخل قبل المكافأة كان ٣٠ ٠٠٠ ريال. فعندئذٍ يمنح الشريك جمال ٧ ٥٠٠ ريال (٣٠ ٠٠٠ ريال × ٢٥ ٪)، ويصبح الرصيد المتبقي من الدخل مبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال يوزع بالتساوي بين الشريكين - أي بواقع ١١ ٢٥٠ ريال لكل شريك. وطبقاً لذلك تكون حصة الشريك جمال في الدخل مبلغ ١٨ ٧٥٠ ريال، وحصة الشريك كريم مبلغ ١١ ٢٥٠ ريال.

أما إذا نص عقد الشركة على منح مكافأة للشريك جمال بواقع ٢٥ ٪

من الدخل بعد المكافأة، فعندئذٍ تحسب المكافأة على النحو التالي[1]:

تحديد المكافأة كنسبة من الدخل بعد المكافأة

المكافأة + الدخل بعد المكافأة = ٠٠٠ ٣٠ ريال.

فإذا افترضنا أن س = الدخل بعد المكافأة.

٢٥٪ س= المكافأة

∴ ١,٢٥ س= ٠٠٠ ٣٠ ريال الدخل قبل المكافأة

س= ٠٠٠ ٣٠ ريال ÷ ١و٢٥

س= ٠٠٠ ٢٤ ريال

٢٥٪ س= ٠٠٠ ٦ ريال مكافأة الشريك جمال.

وطبقاً لذلك يوزع صافي الدخل بواقع ٠٠٠ ١٨ ريال للشريك جمال، و ٠٠٠ ١٢ ريال للشريك كريم.

والجدير بالذكر أن شرط المكافأة غير قابل للتطبيق في حالة الخسارة. فإذا تعرضت الشركة للخسارة يتم تجاهل شرط المكافأة. فضلاً عن ذلك قد ينص عقد الشركة على استبعاد العناصر غير العادية (Extraordinary) والمكاسب والخسائر الأخرى التي لا تتكرر باستمرار من الدخل عند حساب المكافأة.

---

(١) هناك طريقة بديلة حيث تحول نسبة المكافأة إلى كسر عشري. وتحسب المكافأة عندئذٍ بإضافة البسط إلى المقام وضرب الكسر الناتج في صافي الدخل قبل المكافأة. ويتم ذلك في مثالنا آنفاً كما يلي:

نسبة المكافأة ٢٥٪ تحول إلى كسر عشري فيصبح $\frac{١}{٤}$ ثم يضاف البسط إلى المقام لنحصل على كسر جديد قدره $\frac{١}{٥}$. وعندئذٍ نجد أن المكافأة تعادل $\frac{١}{٥}$ الدخل أي ٦٠٠٠ ريال (٠٠٠ ٣٠ ريال × $\frac{١}{٥}$).

تقرير رواتب للشركاء مع منح فائدة على حسابات رأس المال

Salaries to Partners with interest on Capital Accounts

عند توزيع الدخل أو الخسارة في كثير من شركات التضامن قد يتم الجمع بين تقرير رواتب للشركاء ومنحهم فائدة على أرصدة حسابات رؤوس أموالهم. وإذا تبقى بعد ذلك أي رصيد من صافي الدخل أو الخسارة يوزع بين الشركاء بالتساوي أو بأي نسبة أخرى قد يتفق عليها الشركاء. وتسمح مثل هذه الخطة بتحقيق العدالة عند توزيع صافي الدخل أو الخسارة، حيث تميز بين قيمة الخدمات الشخصية التي يقدمها الشركاء وفقاً لمجهود كل منهم، وتميز أيضاً بينهم على ضوء حجم استثماراتهم. والجدير بالذكر أن إجراءات تنفيذ مثل هذه الخطة ستتم بالطرق التي عرضناها في الأجزاء السابقة.

القوائم المالية المتعلقة بشركة التضامن

Financial Statements for a Partnership

قائمة الدخل Income Statement؛ يمكن توضيح طريقة توزيع صافي الدخل بين الشركاء في نطاق قائمة الدخل أو بإثباتها في شكل ملحوظة بالقوائم المالية. وأحياناً يشار إلى هذه المعلومات في قائمة الدخل تحت عنوان مستقل يخصص لتوزيع الدخل (Distribution Section) ونعرض فيما يلي نموذج مختصر لقائمة الدخل المتعلقة بشركة جمال وكريم عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ بافتراض أن توزيع الدخل يتم بين الشريكين بالتساوي بعد تخصيص مكافأة للشريك جمال بمعدل ٢٥٪ من الدخل بعد المكافأة:

شركة جمال وكريم
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧

	ريـــال	ريـــال
المبيعـــات		٣٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة		١٨٠ ٠٠٠
إجمالي الربح على المبيعات		١٢٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات		٩٠ ٠٠٠
صافي الدخل		٣٠ ٠٠٠

توزيع صافي الدخل:

حصة الشريك جمال (متضمنة مكافأة ٦ ٠٠٠ ريال)	١٨ ٠٠٠
حصة الشريك كريم	١٢ ٠٠٠
الإجمالي	٣٠ ٠٠٠

وإذا أدرجت الرواتب التي تمنح للشركاء في مصروفات العمليات يجب الإفصاح بوضوح عن مقدار هذه الرواتب. هذا وقد يتطلب الأمر عند إعداد تقارير داخلية لأغراض تقويم الأداء في مراكز الربحية استخدام مفاهيم محاسبية وأسس تبويب تختلف عن تلك التي تستخدم عادةً في القوائم المالية التي تعد للأطراف الخارجية. وعند الرغبة في استخدام مفاهيم التكلفة في الأغراض الداخلية، قد يفضل المحاسبون معالجة رواتب الشركاء كمصروفات بدلاً من اعتبارها كأداة لتوزيع صافي الدخل. ومثل هذا المدخل يكون ملائماً بصفة خاصة إذا كان هناك مركز ربحية (أحد الفروع على سبيل المثال) يتم إدارته بواسطة أحد الشركاء بينما هناك مركز ربحية آخر يتم إدارته بواسطة مدير موظف.

قائمة رأس مال الشركاء Statement of Partners Capital

عادةً ما يرغب الشركاء في الحصول على معلومات وافية عن التغيرات التي تطرأ على حسابات رؤوس أموالهم كل سنة. ولتحقيق هذه الرغبة تعد

قائمة عن رأس مال الشركاء ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذه القائمة كما تظهر في شركة جمال وكريم وسوف نعتمد في هذا الصدد على حسابات رأس المال التي عرضناها في جزء سابق بالإضافة إلى المعلومات التي تضمنتها قائمة الدخل الموضحة آنفاً والمتعلقة بالسنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة جمال وكريم
قائمة رأس مال الشركاء
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧

	الشريك جمال	الشريك كريم	الجملة
رأس مال الشركاء في بداية العام	٤٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
استثمارات مضافة (أو مسحوبات من) إلى رأس المال	١٠ ٠٠٠	(٥ ٠٠٠)	٥ ٠٠٠
الأرصدة قبل صافي الدخل والمسحوبات	٥٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	١٨ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
جملة	٦٨ ٠٠٠	٨٧ ٠٠٠	١٥٥ ٠٠٠
يطرح: المسحوبات	٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
رأس مال الشركاء في نهاية العام	٦٢ ٠٠٠	٨١ ٠٠٠	١٤٣ ٠٠٠

هذا وتظهر رؤوس أموال الشركاء في قطاع حقوق الملكية بالميزانية العمومية للشركة.

الميزانية العمومية Balance sheet

نعرض فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة المتعلقة بشركة جمال وكريم كما تظهر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة جمال وكريم
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ

الأصول		الالتزامات ورؤوس أموال الشركاء		
٤٥ ٠٠٠	الأصول المتداولة	٢٠ ٠٠٠		الالتزامات قصيرة الأجل
١٥٥ ٠٠٠	الأصول الأخرى	٣٧ ٠٠٠		الالتزامات طويلة الأجل
		٥٧ ٠٠٠		جملة الالتزامات
				رؤوس أموال الشركاء:
			٦٢ ٠٠٠	رأس مال الشريك جمال
			٨١ ٠٠٠	رأس مال الشريك كريم
		١٤٣ ٠٠٠		
٢٠٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول	٢٠٠ ٠٠٠		إجمالي الالتزامات ورؤوس أموال الشركاء.

تعديل صافي دخل سنوات سابقة

Adjustment of net income of prior years

تكتشف تنظيمات الأعمال من وقت إلى آخر وقوع أخطاء في قياس دخل الفترات المحاسبية السابقة، وتحدث مثل هذه الأخطاء في أي تنظيم سواء أكان منشأة فردية أم شركة تضامن أم شركة أموال. ومن الأخطاء الشائعة في هذا الصدد أخطاء حساب الاستهلاك، وأخطاء تقويم المخزون، وعدم إجراء التسويات المتعلقة بالمصروفات والإيرادات المقدمة والمستحقة. وعند اكتشاف مثل هذه الأخطاء، يثار التساؤل فيما إذا كان التصحيح يتم عن طريق معالجة الخطأ في نطاق تحديد صافي دخل الفترة الجارية، أم يعالج كتعديلات فترة سابقة ويسجل مباشرة في حسابات رؤوس أموال الشركاء.

والجدير بالذكر، أنه إذا تغيرت خطة توزيع الأرباح تصبح عملية تصحيح صافي دخل الفترات السابقة لها أهمية خاصة. فيفترض على سبيل

المثال، أن صافي دخل شركة جمال وكريم كان ٣٠ ٠٠٠ ريال عن السنة الأولى من نشاط الشركة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ، وأن صافي الدخل يوزع بين الشريكين بالتساوي. ونفترض أيضاً أنه في السنة الثانية تم تغيير خطة توزيع الدخل لتصبح ٦٠٪ للشريك جمال و ٤٠٪ للشريك كريم. وخلال السنة الثانية اكتشف أن المخزون في نهاية السنة الأولى تم تقويمه بقيمة أكبر من اللازم بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال نتيجة أخطاء كتابية. وفي مثل هذه الحالة يجب توزيع الانخفاض في صافي دخل السنة الأولى وقدره ١٠ ٠٠٠ ريال على الشريكين بواقع ٥٠٠٠ ريال لكل شريك طبقاً لنسبة توزيع الدخل التي كانت سارية في السنة الأولى التي وقع فيها الخطأ.

ومن الموضوعات المتعلقة بتصحيح أخطاء الفترات السابقة كيفية معالجة المكاسب والخسائر الناتجة من مصادر أخرى بخلاف العمليات (Nonoperating). فعندما تتغير نسبة توزيع الدخل يجب أن يدرك الشركاء الاختلافات الموجودة بين القيم الدفترية للأصول والقيم العادلة الجارية. فنفترض على سبيل المثال، أن شركة جمال وكريم تمتلك استثمارات في أوراق مالية سبق الحصول عليها بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال. وفي تاريخ لاحق قرر الشريكين تعديل نسبة توزيع الدخل من ٥٠٪ لكل شريك إلى ٦٠٪ للشريك جمال و ٤٠٪ للشريك كريم. وفي تاريخ تعديل نسبة توزيع الأرباح قدرت القيمة السوقية للإستثمار في الأوراق المالية بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. ويعني ذلك ضمناً، أنه لو أن الشركة كانت قد قامت ببيع هذه الاستثمارات قبل تغيير نسبة توزيع الدخل مباشرة، فكانت المكاسب المحققة وقدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال ستوزع بواقع ١٥ ٠٠٠ ريال لكل شريك. أما لو بيعت هذه الاستثمارات بعد تعديل نسبة توزيع الأرباح مباشرة، فكانت المكاسب المحققة ستوزع بواقع ١٨ ٠٠٠ ريال للشريك جمال و ١٢ ٠٠٠ ريال للشريك كريم.

ومن الحلول المقترحة لمثل هذه المشاكل أن تقوم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية عند تغيير نسبة توزيع الدخل، أو عند انضمام شريك جديد أو عند انفصال شريك قديم. وبالرغم من أنه في معظم الحالات يمكن تبرير

إعادة تقويم الأصول، إلا أن ذلك يتعارض مع الاتجاه العام نحو الاستمرار في إظهار أصول شركات الأشخاص بتكلفتها التاريخية بالطريقة نفسها المستخدمة في شركات الأموال. ومن الاعتراضات الأخرى على إعادة تقويم الأصول، صعوبة وجود أدلة موضوعية عن القيم العادلة الجارية لمعظم الأصول باستثناء الأوراق المالية. ويمكن القول بأن الحل الأمثل لمشكلة التغيير في نسبة توزيع الدخل يمكن أن يتحقق عن طريق إجراء تعديلات ملائمة بين رؤوس أموال الشركاء بدلاً من تعديل القيم الدفترية للأصول.

وعموماً إذا قام المحاسبون بدور المستشارين في شركات التضامن، فيجب عليهم أن يوجهوا نظر الشركاء إلى أي اختلافات جوهرية بن القيم الدفترية للأصول وقيمها العادلة الجارية حتى يدركوا أثر التغير في نسبة توزيع الدخل.

التغيرات في الملكية Changes in Ownership

المحاسبة عند تغير الشركاء Accounting for Changes in Partners

يتم تنفيذ معظم التغيرات في ملكية شركة التضامن دون إعاقة لعملياتها فعلى سبيل المثال، إذا قررت أحدى شركات التضامن الكبيرة والمتميزة تشجيع أحد موظفيها بضمه إلى الشركة واعتباره أحد ملاكها، فعندئذٍ سوف لا يحدث تغير ملحوظ سواء في المركز المالي للشركة. أو في عملياتها العادية. ومع ذلك تنتهي الشركة من الناحية القانونية عندما يتوفى أو ينفصل أحد الشركاء القدامى أو عندما ينضم شريك جديد.

ويتم تصفية الشركة لعدة أسباب أخرى منها إفلاس الشركة أو إفلاس أحد شركائها، أو انتهاء فترة وجود الشركة وفقاً لنص العقد، أو اتفاق جميع الشركاء على إيقاف نشاط الشركة وتصفيتها. وقد يستخدم مصطلح التصفية (Dissolution) في معظم الحالات، سواء تعلق الأمر بتغير بسيط في هيكل ملكية الشركة، أو بصدور قرار من جميع الشركاء بإيقاف أنشطة الشركة وتصفية أعمالها.

وعادةً ما يهتم المحاسبون بالجوهر الاقتصادي للعمليات أكثر من شكلها القانوني. ولذلك يجب عليهم أن يقوموا كل الظروف المحيطة بكل حالة حتى يمكنهم تقرير الطريقة الملائمة لتسجيل التغيرات في شركات التضامن. ولذلك سوف نخصص الجزء المتبقي من هذا الفصل لشرح وتوضيح أنواع التغيرات الأساسية في ملكية شركات التضامن.

المحاسبة والقضايا الإدارية Accounting and Managerial Issues

بالرغم من أن شركة التضامن تنتهي قانوناً عندما ينفصل أحد الشركاء أو يدخل آخر، إلا أنه غالباً ما تستمر الشركة في عملياتها. وفي مجال الممارسة المحاسبية، غالباً ما ينظر إلى حقوق الشريك في شركة التضامن بأنها حصة في تنظيم أعمال مستمر، وأنه يمكن تحويل هذه الحصة إلى فرد آخر كما تحول أسهم رأس المال في شركات الأموال من مالك إلى آخر دون إعاقة لعمليات الشركة. فعلى سبيل المثال، قد يرغب أحد الشركاء في إحدى شركات المراجعة الانفصال من الشركة، في الوقت الذي يقبل فيه شريك آخر الانضمام إليها، ومثل هذه التغيرات يجب أن يخطط لها بعناية عند صياغة عقد الشركة تجنباً لحدوث إضطرابات في العلاقات مع العملاء. وقد جرت العادة في شركات المراجعة الكبيرة التي تضم مئات الشركاء عند الرغبة في ترفيع أحد الموظفين ليصبح شريكاً أن يتخذ القرار بواسطة لجنة بدلاً من اتخاذه من قبل كل الشركاء.

وعموماً تؤدي التغيرات في ملكية شركة التضامن إلى ظهور العديد من القضايا المحاسبية والإدارية. ومن هذه القضايا تنفيذ الشروط المتعلقة بدخول شريك جديد، وإمكانية تقويم الأصول، ووضع خطة جديدة لتوزيع صافي الدخل أو الخسارة، ثم تحديد المبلغ الذي يدفع للشريك المنفصل.

إنضمام شريك جديد Admission of New Partner

إذا رغب أحد الأفراد الانضمام إلى شركة تضامن تشتمل على شريكين أو ثلاثة، فمن الملائم مراجعة السياسات المحاسبية المستخدمة في هذه

الشركة للتأكد من عدالتها وكفايتها ومدى الحاجة لتصحيح أخطاء في البيانات المحاسبية المتعلقة بالسنوات السابقة. وغالباً ما يتأثر دخول شريك جديد بمستوى واتجاه الأرباح الماضية لأنها تعتبر مؤشر جيد لمستوى الأرباح المتوقع في المستقبل. وأحياناً قد يؤدي استخدام سياسات محاسبية معينة إلى إيجاد تصور خاطىء حول مستوى الأرباح في السنوات السابقة على دخول الشريك الجديد، وهو الأمر الذي يحدث على سبيل المثال عند استخدام أسلوب العقد الكامل عند المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل. ولذلك قد يستلزم الأمر إجراء تعديلات في السجلات المحاسبية قبل دخول الشريك الجديد لتقويم أصول والتزامات الشركة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية.

وبدلاً من تقويم أصول الشركة وتعديلها في السجلات المحاسبية وفقاً لقيمتها العادلة الجارية، قد يفضل البعض تحديد الفروق بين كل من القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية لهذه الأصول ثم استخدام هذه الفروق في تحديد شروط انضمام الشريك الجديد. وبمعنى آخر، يمكن تحديد المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد على ضوء القيمة العادلة الجارية للشركة مع بقاء القيمة الدفترية للأصول والسجلات المحاسبية دون تغيير. والجدير بالذكر، إذا تم تجاهل القيمة المرتفعة للأصول عند دخول الشريك الجديد فسوف يؤدي ذلك إلى مشاركته في أي صافي دخل قد يتحقق من هذه الأصول عند التخلص منها.

وقد يتم انضمام الشريك الجديد بإحدى طريقتين، الأولى ـ حصول الشريك الجديد على كل أو جزء من حقوق شريك أو أكثر من الشركاء القدامى، الثانية ـ قيام الشريك الجديد باستثمار قدر من الأصول يؤدي إلى زيادة صافي أصول الشركة ككل.

شراء حق شريك أو أكثر مع دفع المقابل للشريك مباشرة

Acquisition of an Interest by direct Payment to one or more Partners

إذا حصل شريك جديد على حق ملكية من شريك أو أكثر من الشركاء القدامى تسجل العملية بتخفيض حساب رأس مال الشريك أو الشركاء

البائعين مع فتح حساب رأس مال للشريك الجديد يجعل دائناً بنفس المبلغ، ويعني ذلك أن الشركة ذاتها لم تحصل على أصول، وإنما اقتصرت العملية على المبادلة بين الشركاء أنفسهم دون تأثير على أصول الشركة. ولتوضيح هذه الحالة نفترض أن حسن وسعيد شريكين في شركة تضامن، وكان حساب رأس مال كل منهما ٦٠٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي، وقد باع حسن نصف حصته، بعد موافقة الشريك سعيد، إلى الشريك طارق. ونوضح في القيد التالي كيفية تسجيل التغير في هذه الملكية:

٣٠,٠٠٠		رأس مال الشريك حسن
	٣٠,٠٠٠	رأس مال الشريك طارق

إثبات تحويل نصف رأس مال حسن إلى طارق.

هذا وقد يكون المبلغ المدفوع من الشريك الجديد طارق مقابل نصف حصة الشريك حسن يوازي القيمة الدفترية ـ أي ٣٠٠٠٠ ريال، وقد يكون أقل أو أكبر من ذلك. وهناك احتمال آخر أن تتم هذه الصفقة بدون تحديد سعر لها، ويحدث ذلك إذا كان الشريك حسن قدم هذا الجزء من الشركة كمنحة أو هدية لشقيقه طارق بدون مقابل. وبصرف النظر عن الشروط التي تمت بها هذه العملية بين الشريكين حسن وطارق، فإن الأمر لا يتطلب سوى تسجيل قيد اليومية الموضح آنفاً.

ولمزيد من التفسير حول ما تنطوي عليه عملية دخول شريك جديد، نفترض أن الشريك طارق دفع ٤٠٠٠٠ ريال إلى الشريك حسن مقابل نصف حصته في الشركة. ويرى بعض المحاسبين بأن استعداد الشريك الجديد دفع مبلغ ١٠٠٠٠ ريال زيادة عن القيمة الدفترية لما يعادل ربع حقوق الملكية في الشركة يعد دليلاً موضوعياً بأن إجمالي رأس مال الشركة يزيد بمقدار ٤٠٠٠٠ ريال (١٠٠٠٠ ريال ÷ ٠,٢٥ = ٤٠٠٠٠ ريال) عن القيمة الواردة بالسجلات المحاسبية. وتأكيداً لهذا التفسير يرى هؤلاء المحاسبين بأنه يجب زيادة قيمة الأصول بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال أو إثبات حساب شهرة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال مقابل إثبات ٢٠٠٠٠ ريال في الجانب

الدائن من حساب رأس مال كل من الشريكين حسن وسعيد. ومع ذلك، يأخذ معظم المحاسبون اتجاه معارض للرأي السابق، حيث يرون بأن قيام الشريك الجديد طارق بدفع مبلغ إلى الشريك القديم حسن يعتبر عملية شخصية بينهما، وأن مثل هذه العملية لم تؤثر على الشركة. فالشركة لم تحصل على أصول ولم توزع أصول، ولذلك يجب أن يقتصر الأمر في الشركة على إثبات قيد واحد بدفتر اليومية لتسجيل تحويل نصف رأس مال الشريك حسن إلى الشريك طارق.

وعموماً يعتمد كل رأي من الرأيين السابقين على مبررات معينة، فالرأي الأول، الذي ينادي بزيادة قيمة الأصول، يركز على المفهوم القانوني لتصفية الشركة الأولى وتشكيل شركة جديدة. ويدعم هذا الرأي بالقول بأن التغيير في شخصية الشركاء يبرر التخلي عن مبدأ الاستمرار والاتجاه إلى إعادة تقويم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية حتى يمكن قياس رأس المال المستثمر بواسطة الشركاء في الشركة الجديدة بطريقة دقيقة.

أما الرأي الثاني الذي يرى بأن حيازة الشريك الجديد لجزء من حقوق الملكية في الشركة هو مجرد تحويل من حساب رأس مال الشريك البائع إلى حساب رأس مال الشريك الجديد فهو يعتمد على أكثر من مبرر منها: أن الشركة لم تتفاوض حول السعر المدفوع من الشريك الجديد طارق إلى الشريك القديم حسن. فضلاً عن ذلك، قد يدفع الشريك الجديد مبلغ يزيد عن القيمة الدفترية مقابل أن يسمح له الشريك القديم بسداد جزء من المبلغ بالأجل، أو مقابل أن يمنح حصة في صافي الدخل تزيد عن مقدار الربع. بل ربما يكون الشريك الجديد حريصاً على الانضمام إلى الشركة نتيجة كفاءة الشريكين حسن وسعيد، أو نتيجة النمو المتوقع في المجال الصناعي الذي تعمل فيه الشركة. واستناداً إلى هذه المبررات وغيرها، يمكن القول بأن المبلغ المدفوع من الشريك الجديد إلى الشريك القديم مقابل جزء من حق الملكية لا يعتبر دليلاً كافياً لإجراء تغيرات شاملة في القيمة الدفترية لأصول الشركة.

الاستثمار في شركة التضامن بواسطة شريك جديد

Investment in Partnership by New Partner

قد ينضم شريك جديد إلى شركة التضامن مقابل استثمار أصول في الشركة مباشرة، ويترتب على ذلك زيادة كل من إجمالي الأصول ورأس مال الشركاء. فنفترض على سبيل المثال أن أنور وحمادة شريكين في شركة تضامن، وكان رصيد حسابي رأس مال كل منهما ٠٠٠ ٦٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. ونفترض أيضاً أن القيمة الدفترية لأصول الشركة تتساوى تقريباً مع قيمتها العادلة الجارية، وأن هناك أحد الأشخاص يدعى مسعد يمتلك قطعة أرض يمكن استخدامها في توسيع عمليات الشركة. وقد وافق الشريكين أنور وحمادة على دخول مسعد كشريك في الشركة مقابل استثماره قطعة الأرض التي يمتلكها على أن يوزع صافي دخل الشركة بين الشركاء الثلاثة بالتساوي. فإذا كانت تكلفة الأرض بالنسبة للشريك مسعد مبلغ ٠٠٠ ٥٠ ريال، بينما كانت قيمتها العادلة الجارية عند انضمامه للشركة مبلغ ٠٠٠ ٨٠ ريال فعندئذٍ يسجل دخول الشريك مسعد بالقيد التالي:

٨٠,٠٠٠		الأراضي
	٨٠,٠٠٠	رأس مال الشريك مسعد.

إثبات انضمام الشريك مسعد إلى الشركة.

ويلاحظ أن حساب رأس مال الشريك مسعد يزيد بمبلغ ٠٠٠ ٢٠ ريال عن حسابي رأس مال الشريكين أنور وحمادة. ويتضح من ذلك أن حقوق ملكية الشريك مسعد تعادل ٤٠٪ من إجمالي حقوق ملكية الشركة (٠٠٠ ٨٠ ريال ÷ ٠٠٠ ٢٠٠ ريال = ٠,٤٠)، ويعني ذلك أن توزيع صافي الدخل بين الشركاء الثلاثة بالتساوي لا يستلزم تساوي رؤوس أموالهم.

السماح بإثبات شهرة أو منح مكافأة إلى الشركاء القدامى

Bonus or Goodwill allowed to Existing Partners

إذا كانت الشركة جيدة ومربحة فقد يتمسك الشركاء القدامى على تخصيص جزء من استثمار الشريك الجديد كمكافأة لهم أو تسجيل شهرة مقابل زيادة رؤوس أموالهم. وقد يوافق الشريك الجديد على مثل هذه الشروط مقابل المنافع التي يتوقع اكتسابها من انضمامه إلى شركة ذات قدرة مرتفعة على تحقيق الأرباح.

حصول الشركاء القدامى على مكافأة Bonus to Existing Partners

نفترض أن فؤاد وحسين شريكين في شركة تضامن، وكان حسابي رأس مال كل منهما ٤٥ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. ونفترض أيضاً أن القيمة الدفترية لأصول الشركة تتساوي تقريباً مع قيمتها العادلة الجارية. وقد وافق الشريكان على انضمام الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة وحق الثلث في صافي الدخل مقابل استثمار قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال. ونتيجة لذلك يصبح إجمالي أصول الشركة مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال (٤٥ ٠٠٠ ريال + ٤٥ ٠٠٠ ريال + ٦٠ ٠٠٠ ريال = ١٥٠ ٠٠٠ ريال). وطبقاً لقيد اليومية التالي يخصص ثلث رأس المال للشريك الجديد كمال مع منح مكافأة قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال للشريكين فؤاد وحسين توزع عليهما بحق النصف وفقاً لشروط توزيع صافي الدخل التي يتضمنها عقد الشركة:

٦٠ ٠٠٠		النقدية
	٥ ٠٠٠	رأس مال الشريك فؤاد
	٥ ٠٠٠	رأس مال الشريك حسين
	٥٠ ٠٠٠	رأس مال الشريك كمال.

إثبات استثمار الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة،

مع توزيع مكافأة قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال بحق النصف بين الشريكين فؤاد وحسين.

إثبات شهرة للشركاء القدامى Good will to Exisiting Partners

افترضنا في مثالنا السابق أن الشريك الجديد كمال استثمر مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال ولكنه حصل على حساب رأس مال قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال فقط، وهو ما يعادل ثلث حق الملكية في الشركة. وقد يفضل الشريك الجديد كمال أن يجعل حساب رأسماله دائناً بجملة المبلغ الذي دفعه فعلاً وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال. ويمكن تحقيق هذا الشرط على أن تظل حصة الشريك الجديد في رأس مال الشركة بحق الثلث. وفي هذه الحالة يجب أن تسجل شهرة في السجلات المحاسبية على أن يزداد بقيمتها حسابي رأس مال الشريكين القدامى بحق النصف. فإذا افترضنا أنه تقرر منح الشريك الجديد حق الثلث في ملكية الشركة بما يعادل ٦٠ ٠٠٠ ريال، فيعد ذلك مؤشراً بأن إجمالي رأس مال الشركة قدره ١٨٠ ٠٠٠ ريال، وأن إجمالي رأس مال الشريكين القدامى يجب أن يعادل ١٢٠ ٠٠٠ ريال (١٨٠ ٠٠٠ ريال × $\frac{٢}{٣}$ = ١٢٠ ٠٠٠ ريال). ولأن مجموع حسابي رأس مال الشريكين القدامى قدرة ٩٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ يلزم زيادة صافي أصول الشركة عند دخول الشرك الجديد بملغ ٣٠ ٠٠٠ ريال وفقاً للقيد التالي:

مدين	دائن	البيان
٦٠ ٠٠٠		النقدية
٣٠ ٠٠٠		الشهرة
	١٥ ٠٠٠	رأس مال الشريك فؤاد
	١٥ ٠٠٠	رأس مال الشريك حسين
	٦٠ ٠٠٠	رأس مال الشريك كمال

إثبات استثمار الشريك كمال مقابل منحه حق الثلث في ملكية الشركة، مع إثبات شهرة وزعت قيمتها بالتساوي بين الشريكين فؤاد وحسين.

تقويم أسلوبي المكافأة والشهرة
Evaluation of Bonus and Goodwill Methods

عندما يستثمر الشريك الجديد مبلغ أكبر من القيمة الدفترية لحق الملكية الذي حصل عليه، فعادة ما تسجل العملية بمنح مكافأة للشركاء القدامى. ويمكن القول أن هذا الأسلوب يحقق ميزة الإلتزام بمبدأ التكلفة وينظر إلى شركة التضامن كوحدة محاسبية مستمرة. وفي تصورنا أن الأسلوب البديل الذي يقضي بإثبات الشهرة التي تظهر ضمنياً نتيجة تسجيل المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد يعتبر أسلوب غير ملائم. فاستخدام أسلوب الشهرة يعد بديلاً لأسلوب تقويم الأصول وفقاً لقيمها العادلة الجارية المقدّرة الذي يتنافى مع أساس التكلفة. فالشهرة التي سجلت في مثالنا السابق وقدرها ٣٠٠٠٠ ريال لم تدفع بواسطة الشركة، بل هي ظهرت ضمنياً نتيجة إثبات المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد ومنحه حق الثلث في ملكية الشركة. والجدير بالذكر أن المبلغ المستثمر بواسطة الشريك الجديد يمكن أن يتأثر بعوامل عديدة، وقد تكون بعض هذه العوامل شخصية أكثر منها اقتصادية.

وبصرف النظر عن القضايا النظرية المثارة بصدد الاعتراف بالشهرة، فهناك العديد من الصعوبات العملية الأخرى. فقد يترتب على إثبات الشهرة بهذه الطريقة توجيه الانتقادات للقوائم المالية التي تصدرها الشركة. وقد تؤدي مثل هذه الانتقادات إلى قيام الشركة باستنفاد قيمة الشهرة. فضلاً عن ذلك، إذا تم تصفية الشركة فمن المحتمل أن تعالج الشهرة كخسارة. ومن الأسئلة المثارة في هذا الصدد أيضاً: هل إثبات الشهرة ثم استنفادها سوف يضر أحد الشركاء ويفيد شريك آخر؟ ويمكننا القول أن النتيجة النهائية بالنسبة لجميع الشركاء ستكون واجدة سواء استخدم أسلوب المكافأة أو أسلوب الشهرة، ولكن يفترض توفر شرطين هما: (١) أن تكون حصة الشريك الجديد في صافي الدخل مساوية للنسبة المئوية التي يحصل عليها في حقوق ملكية صافي أصول الشركة وقت انضمامه للشركة. (٢) أن يحصل الشركاء القدامى على حصتهم في صافي الدخل بنفس النسبة المقررة

في عقد الشركة الأصلي. ويلاحظ أن هذين الشرطين قد تحققا في مثالنا السابق، فالشريك الجديد يحصل على الثلث سواء في حق ملكية صافي الأصول أو الدخل، ويحصل الشريكين القديمين على نفس الحصة من صافي الدخل سواء قبل أو بعد انضمام الشريك الجديد إلى الشركة.

فنفترض على سبيل المثال، أن الشركاء أنور وحمادة ومسعد وافقوا على توزيع صافي الدخل بنسبة ٤٠٪، ٤٠٪، ٢٠٪ على التوالي. وفي مجال المقارنة بين أسلوبي الشهرة والمكافأة، سنجد أن أسلوب الشهرة يحقق منفعة للشريك مسعد بينما يضر الشريكين أنور وحمادة كما هو موضح في الجدول التالي: ـ

مقارنة أسلوبي الشهرة والمكافأة

بيــــــان	الشريك أنــور	الشريك حمــادة	الشريك مسعد	المجموع
أرصدة رأس المال عند استخدام أسلوب المكافأة	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠ ريال
أرصدة رأس المال عند استخدام أسلوب الشهرة	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠ ريال
استنفاد الشهرة بنسبة ٤٠٪، ٤٠٪، ٢٠٪.	(١٢ ٠٠٠)	(١٢ ٠٠٠)	(٦ ٠٠٠)	(٣٠ ٠٠٠)
أرصدة رأسمال المال بعد استنفاد الشهرة	٤٨ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	٥٤ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠ ريال

ومن الملاحظ أن أحد الشرطين اللازمين لتعادل النتائج من استخدام أي من مدخلي المكافأة والشهرة لم يتحقق. فحصة الشريك الجديد مسعد لا تساوي حصته في صافي الأصول، فالحصة المفترضة للشريك الجديد في صافي الدخل هي ٢٠٪، بينما حصته في صافي الأصول تعادل الثلث. وقد تسبب استخدام أسلوب الشهرة عند إدخال الشريك الجديد مسعد ثم

استنفادها إلى تحويل مبلغ ٤٠٠٠ ريال (٥٤٠٠٠ ريال - ٥٠ ٠٠٠ ريال = ٤ ٠٠٠ ريال) من حسابي رأسمال الشريكين القديمين أنور وحمادة إلى الشريك الجديد مسعد ويمكن إيجاز المناقشة السابقة في العبارة التالية:

«إذا كانت حصة الشريك الجديد في صافي الدخل تقل عن حصته في صافي الأصول، فعندئذٍ سوف يستفيد هذا الشريك من استخدام أسلوب الشهرة».

العدالة في تقويم الأصول Fairness of Asset Valuation

افترضنا في مثالنا السابق، المتعلق بالمقارنة بين أسلوبي منح المكافأة أو الشهرة للشركاء القدامى، أن القيمة الدفترية لأصول الشركة الأصلية تعادل قيمتها العادلة الجارية تقريباً. ومع ذلك إذا اقتربنا من الواقع سنجد أن بعض عناصر أصول الشركة سوف تزداد قيمتها العادلة الجارية بدرجة كبيرة إذا ما قورنت بقيمتها الدفترية، والمثال على ذلك ارتفاع قيمة الأراضي والمباني إذا كانت الشركة حصلت عليهما منذ فترة طويلة.

ولإلقاء الضوء على هذه المشكلة، دعنا نفترض أن القيمة الدفترية لصافي أصول شركة أنور وحمادة كانت مبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال، بينما كانت القيمة العادلة الجارية عند دخول الشريك مسعد تقدر بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال. وقد افترضنا في مثالنا السابق أن الشريك مسعد سيحصل على حق ملكية ثلث الشركة مقابل استثمار قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال. والسؤال المطروح الآن هو: ما أثر رفع قيمة صافي الأصول من ٩٠ ٠٠٠ ريال إلى ١٢٠ ٠٠٠ ريال مع إضافة الزيادة في حسابي رأس مال الشريكين القديمين؟ ففي مثل هذه الحالة سوف لا يستلزم الأمر استخدام طريقة المكافأة أو الاعتراف بالشهرة عند تسجيل انضمام الشريك مسعد ليحصل على حق ملكية الثلث في الشركة مقابل استثمار قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال، لأن هذا الاستثمار يعادل ثلث إجمالي رأس المال تماماً ١٨٠ ٠٠٠ ريال (١٢٠ ٠٠٠ ريال + ٦٠ ٠٠٠ ريال = ١٨٠ ٠٠٠ ريال).

ومن المعروف أن أسلوب إعادة تقويم الأصول غير مقبول عملياً في شركات الأموال لأنه قد يؤدي إلى ارتفاع قيمة أسهم الشركة في السوق. وبالنسبة لشركات التضامن يكون التمسك بالتكلفة كأساس لتقويم الأصول أكثر ملاءمة عندما توجد شروط معينة. وهذه الشروط هي أن ترتبط نسبة توزيع الدخل بحصة ملكية كل شريك، وأن لا تكون نسبة توزيع الدخل موضوعاً للتغيير. وإذا لم يوجد هذين الشرطين فعندئذٍ يمكن القول بأن استخدام أسلوب تقويم الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية يحقق المساواة بين الشركاء في شركات التضامن.

منح مكافأة أو الإعتراف بشهرة للشريك الجديد

Bonus or goodwill allowed to new Partner

قد يسعى الشركاء القدامى في شركة تضامن قائمة إلى إدخال شريك جديد. وقد يرجع ذلك إلى حاجة الشركة إلى نقدية، أو أن يكون للشريك الجديد مهارات قيمة أو علاقات قوية في مجال الأعمال. وحتى تضمن الشركة قبول الشريك الجديد الانضمام إليها، فقد تعرض عليه شروط مغرية مثل منحه حصة في رأس المال أكبر من المبلغ الذي يستثمره.

منح مكافأة للشريك الجديد — Bonus to New Partner

نفترض أن سامي وخليل شريكين في شركة تضامن، وكان حسابي رأس مال كل منهما ٣٥ ٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهما بالتساوي. ونفترض أن الشريكين عرضا على وليد الإنضمام إلى الشركة مقابل منحه حق ملكية ثلث الشركة وثلث صافي الدخل مقابل استثمار قدرة ٢٠ ٠٠٠ ريال. ويرجع هذا العرض إلى حاجة الشركة إلى نقدية، فضلاً عن أن الشريك وليد يتمتع بمهارات شخصية مميزة وله اتصالات قوية في قطاع الأعمال مما يهيىء الفرصة لنمو الشركة. وإذا أضفنا المبلغ المستثمر بواسطة الشريك وليد وقدره ٢٠ ٠٠٠ ريال إلى رأس المال الموجود وقدره ٧٠ ٠٠٠ ريال سيكون إجمالي رأس المال ٩٠ ٠٠٠ ريال، وستكون حصة الشريك وليد في هذا المبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال بما يعادل ثلث حق الملكية. ويعني ذلك أن حساب

رأس مال الشريك الجديد وليد سوف يزداد عما استثمره بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، ويعتبر هذا المبلغ بمثابة مكافأة من الشريكين القديمين إلى الشريك الجديد. ولأن صافي الدخل كان يوزع بين الشريكين القديمين بالتساوي، فقد تم تحميلهما بقيمة المكافأة بحق النصف لكل منهما، ونوضح ذلك في قيد اليومية التالي المتعلق بانضمام الشريك الجديد:

٢٠ ٠٠٠		النقدية
٥ ٠٠٠		رأس مال الشريك سامي.
٥ ٠٠٠		رأس مال الشريك خليل.
	٣٠ ٠٠٠	رأس مال الشريك وليد

إثبات انضمام الشريك وليد مع منحه مكافأة قدرها
١٠ ٠٠٠ ريال من كل من الشريكين سامي وخليل.

وقد افترضنا في عرضنا السابق المتعلق بانضمام الشريك وليد أن تقويم صافي أصول الشركة يعتبر ملائماً. ولكن إذا افترضنا أنه عند انضمام الشريك وليد بحق الثلث مقابل ٢٠ ٠٠٠ ريال لم تكن أصول الشركة تساوي أكثر من ٤٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ يجب تخفيض قيمة أصول الشركة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال. ويعتبر التخفيض في هذه الحالة أمراً ملائماً خاصة إذا كانت الأصول تتضمن ديون مشكوك في تحصيلها أو أن المخزون قديم ومهمل.

الاعتراف بشهرة للشريك الجديد **Goodwill to New Partner**

نفترض أن الشريك الجديد وليد كان يمتلك منشأة ناجحة جداً، فعندئذٍ قد يكون مجرد انضمامه إلى شركة سامي وخليل بمثابة استثمار جيد بالرغم من أنه قد لا يدفع أي نقدية. فإذا استخدمنا البيانات نفسها المتعلقة بالمثال السابق حيث كان رأس مال كل شريك من الشريكين القديمين ٣٥ ٠٠٠ ريال، ونفترض أنهما وافقا على انضمام الشريك وليد مع منحه حق ملكية ثلث الشركة وثلث صافي الدخل.

ونفترض أيضاً أن منشأة وليد تشتمل على صافي أصول ملموسة وغير ملموسة

قابلة للتحقق قدرهـا ٢٠ ٠٠٠ ريال. ولأن منشـأة وليد تحقق أربـاح عاليـة فقد تم الاتفاق بين الشريكين القـديمين والشـريك الجـديد عـلى تقويم شـركة الأخـير بمبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية. وبناءً على هذه الافتراضات نعرض فيما يلي قيد اليومية المتعلق بدخول الشريك الجديد وليد:

٢٠ ٠٠٠ صافي الأصول الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق

١٥ ٠٠٠ الشهرة

٣٥ ٠٠٠ رأس مال الشريك وليد

إثبات إنضمام الشريك وليـد مع الاعتـراف بشهرة للمنشـأة الخاصة به والتي استثمرها في شركة سامي وخليل.

ونوجه النظر إلى أن الاعتراف بالشهرة كجزء من استثمار الشريك الجـديد لم يكن يتم إلا إذا كان استثمار الشريك الجـديد ينـطوي على منشـأة قائمـة لها قـدرة مـرتفعة عـلى تحقيق الأرباح. أمـا إذا كان انضمـام الشـريـك وليـد تم عن طـريق استثمار نقدي، وإذا كانت الحصة الممنـوحة لـه في رأس المال أكبـر من المبلغ الذي استثمره، فعندئذٍ يجب أن يسجل الفرق كمكافأة للشريك الجديد وليد من الشريكين القديمين، أو تقويم الأصول الملموسة ذات القيمة المنخفضة بتخفيضها إلى ما يعادل قيمتها العادلة الجارية. ومن المعروف أن الشهرة لا تسجل في الدفاتـر إلا إذا كانت مدعمة بدليل موضوعي.

إنفصال شريك **Retirement of a Partner**

عندما ينفصل أحد الشركاء من شركة التضامن فهو عادةً ما يحصل على نقدية أو على أي أصول أخرى من الشركة مباشـرة. ومن المحتمل أيضـاً أن ينفصل أحـد الشركاء ببيع حصته في الشركة إلى شريك أو أكـثر من الشركـاء الباقـين بالشـركة، أو إلى أي شخص من خـارج الشركـة. ولأننا سبق أن تنـاولنا المبـادىء المحـاسبيـة القابلة للتطبيق عند انضمام شخص خارجي، فإن منـاقشتنا في الجـزء التالي سـوف تكون مقصورة على انفصال شريك مقابل حصوله على أصول من الشركة. وسـوف نعتمد في مناقشتنا على افتراض أن للشريك الحق في الانسحاب وفقـاً لشروط عقـد الشركة. والجدير بالذكر أن أي شريك يكون دائماً له سلطة الانسحاب من الشركة

وهـو أمر يختلف عن تمتعـه بحق الانسحاب وفقـاً لعقد الشـركة. فـالشريـك الذي ينسحب مخالفاً شروط عقد الشركة أو بدون موافقة باقي الشركاء قـد يكون مسؤولاً عن الإضرار بالآخرين.

تحديد قيمة حصة الشريك المنفصل
Computation of the Settlement Price

يثـار التساؤل عـادة عن القيـاس الملائم لحقـوق الشـريـك المنفصـل. ومن البديهي أن يكون رصيد حساب رأس مال الشريـك المنفصل من المؤشـرات الأولية لهذه الحقوق، ومع ذلك قـد يحتاج هـذا الرصيـد إلى تعديـلات حتى يعكس السعر العـادل لتسويـة صفقة الانفصـال. وقد تتضمن التعـديلات تصحيـح الأخـطاء في البيانات المحاسبية أو الاعتراف بالفروق بين القيمة الدفترية لصافي الأصول وقيمتها العادلة الجارية. ويجب على المحاسب قبل إجراء أي تعـديلات أن يـرجع إلى عقـد الشركة للتعرف على ما إذا كانت هناك شروطـاً خاصـه عند حسـاب المبلغ الواجب دفعه للشريك المنفصل وقد تقضي هذه الشروط على سبيـل المثال: تقـويم الأصول بطريقة معينة، أو مراجعة الحسابات بواسطة مراجعين قانونيين، أو تقـويم الشركـة كـوحدة مستمـرة وفقاً لقـواعد محـددة. فإذا كـانت السجلات المحـاسبية الخـاصـة بـالشركـة غير دقيقـة، أو لم تخضـع للمـراجعـة، فمن المحتمـل أن تكـون أرصـدة حسـابات رأس المـال غير صحيحـة نتيجة الخـطأ في تحديـد مصروف الاستهـلاك، وعدم الحذر عند تقدير الديون المشكوك في تحصيلها وأي عيوب محاسبية أخرى.

وإذا لم يتضمن عقـد الشركـة شروطـاً تتعلق بكيفية تحـديد حقـوق الشريـك المنفصل، فيمكن للمحاسب أن يحصل على موافقة الشركاء عل اتباع أسلوب معين لتحـديد السعـر العادل الـذي يمنح للشـريك المنفصـل. وفي معظم الأحـوال، يتم تحديد حقوق الشريك المنفصل عـلى أساس القيمـة العادلـة الجاريـة لصافي أصـول الشركة. وفي هذه الحالـة، إذا ظهرت مكـاسب أو خسائـر نتيجة وجـود فروق بـين القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية يجب توزيعها على الشركاء طبقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. وبعد الانتهاء من تحديد حق الشريـك المنفصل وفقـاً للقيم العادلـة الجارية للأصول، فقد يوافق باقي الشركاء على تسوية الأمر بدفع هذا المبلغ، أو قد يـوافقون عـلى دفع مبلغ مختلف. وعمـوماً، يعتبـر تحديـد القيمة العـادلـة الجـاريـة

للشريك المنفصل خطوة ضرورية لإمكانية توصل الشركاء إلى تسوية مرضية. وبعد تسوية الأمر يجب أن تسجل القيم العادلة الجارية وما يرتبط بها من تغيرات في السجلات المحاسبية.

دفع مكافأة للشريك المنفصل Payment of bonus to retiring Partner

قد يتضمن عقد الشركة شرط الاعتراف بالشهرة عند انفصال أحد الشركاء، وقد ينص هذا الشرط على أسلوب محدد لكيفية حساب هذه الشهرة. وقد جرت العادة على توزيع قيمة الشهرة المحسوبة على حسابات رؤوس أموال الشركاء وفقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن حسن وحسان وحسونة شركاء في شركة تضامن، وقد قرر حسونة الانفصال من هذه الشركة، وقد كان رصيد حساب رأس مال كل شريك مبلغ ٦٠٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهم بالتساوي. وإذا افترضنا أن عقد الشركة ينص على أن للشريك المنفصل أن يحصل على رصيد حساب رأسماله بالإضافة إلى حصته في الشهرة. وفي وقت انفصال الشريك حسونة اتفق الشركاء على تقدير قيمة هذه الشهرة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ريال. وفي رأينا أن مثل هذه الشهرة لا ينبغي إثباتها في السجلات المحاسبية.

فهناك اعتراضات قوية على إثبات الشهرة في الدفاتر إذا تم تحديدها بالطريقة السابقة. فالمبلغ الذي سيدفع فعلاً من هذه الشهرة ضمن القيمة التي سوف تسدد للشريك المنفصل هو ١٠٠٠٠ ريال، أما المبلغ الباقي وقدره ٢٠٠٠٠ ريال سوف لا يدفع بمعرفة الشركة. والجدير بالذكر أن إثبات الشهرة في الميزانية العمومية وفقاً لهذه الطريقة لا يستند إلى دليل موضوعي ويتنافى مع مبدأ التكلفة. وفي هذا الصدد لا تعتبر موافقة الشركاء على تقدير قيمة الشهرة بمثابة دليل موضوعي لقيم الأصول. والحل البديل، هو أن تسجل الشهرة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال فقط ويسجل نفس المبلغ في الجانب الدائن من حساب رأس مال الشريك المنفصل حسونة باعتبار أن المبلغ دفع إليه فعلاً. وقد يكون هذا الأسلوب أكثر تبريراً، ولكن ما زال الدليل الموضوعي لوجود الشهرة يشوبه القصور. ولذلك، قد يكون الأسلوب الأكثر قبولاً للمحاسبة عن انفصال الشريك حسونة هو معالجة المبلغ المدفوع إليه وقدره

١٠ ٠٠٠ ريال كمكافأة بدلاً من معالجته كشهرة.

ولأن تسوية حصة الشريك المنفصل حسونة ستتم عن طريق دفع رصيد حساب رأسماله وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال، بالإضافة إلى المكافأة المقدرة وقدرها ١٠ ٠٠٠ ريال فعندئذٍ تسجل عملية الانفصال بالقيد التالي:

٦٠ ٠٠٠		رأس مال الشريك حسونة
٥ ٠٠٠		رأس مال الشريك حسن
٥ ٠٠٠		رأس مال الشريك حسان
	٧٠ ٠٠٠	النقدية

إثبات المبلغ المدفوع إلى الشريك المنفصل حسونة متضمناً ١٠ ٠٠٠ ريال مكافأة.

ونوجه النظر إلى أن أسلوب المكافأة الموضح هنا يتلاءم فقط عندما يزيد المبلغ المدفوع للشريك المنفصل عن القيمة الدفترية لرأسماله. فضلاً عن ذلك فإن استخدام أو عدم استخدام مصطلح الشهرة Goodwill عند تسوية الصفقة ليس له تأثير، فجوهر الموضوع هو تحديد المبلغ الواجب دفعه إلى الشريك المنفصل.

إنفصال الشريك بمقابل أقل من القيمة الدفترية

Settlement With Retiring Partner for Less than Carrying Amount

قد يسعى أحد الشركاء إلى الانفصال من الشركة نتيجة إحساسه بحالتها غير المرضية، وفي مثل هذه الحالة قد يقبل مبلغ أقل من حصته. وفي حالات أخرى، قد يقبل أحد الشركاء مبلغ أقل من القيمة الدفترية نتيجة وجود مشاكل شخصية، أو لقناعته بأن صافي أصول الشركة مقومة بما يزيد عن قيمتها الحقيقية، أو أنه يتوقع انخفاض أرباح الشركة في المستقبل.

وباختصار، هناك عدة عوامل قد تدفع أحد الشركاء على قبول مبلغ أقل من رصيد حساب رأسماله عند انسحابه من الشركة. وعندما تتم تسوية حصة الشريك المنفصل بأقل من قيمتها، فنادراً ما يستلزم الأمر توفر دليل موضوعي لتقويم

الأصول، والمعالجة المحاسبية المفضلة في هذه الحالة عدم التعرض لتقويم الأصول إذا لم يكن هناك رصيد كبير للشهرة في السجلات المحاسبية. هذا ويعالج الفرق بين حساب رأس مال الشريك المنفصل والمبلغ المدفوع إليه كمكافأة للشركاء الباقين في الشركة.

ونفترض على سبيل المثال أن سليم وسلامة وسلمان شركاء في شركة تضامن ويبلغ رصيد حساب رأسمال كل منهم ٦٠٠٠٠ ريال، ويوزع صافي الدخل بينهم بالتساوي ونفترض أن سلامة قرر الانفصال عن الشركة وحصل مقابل ذلك على مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تسجل عملية الانفصال بقيد اليومية التالي:

٦٠٠٠٠		رأس مال الشريك سلامة
	٥٠٠٠٠	النقدية
	٥٠٠٠	رأس مال الشريك سليم
	٥٠٠٠	رأس مال الشريك سلمان

إثبات إنفصال الشريك سلامة مقابل مبلغ أقل من القيمة الدفترية لحقوقه.

وغالباً ما تؤجل التسوية النهائية لمستحقات الشريك المنفصل لبعض الوقت بعد انسحابه حتى تتمكن الشركة من تدبير النقدية اللازمة له، أو لتحديد صافي الدخل من بداية العام حتى تاريخ انسحابه، أو لاتخاذ أي إجراءات أخرى. والجدير بالذكر أن انفصال الشريك لا يعفيه من المسؤولية الشخصية عن الديون الموجودة على الشركة حتى تاريخ انفصاله.

وفاة أحد الشركاء — Death of a Partner

غالباً ما ينص عقد شركة التضامن أن يقوم كل شريك بالتأمين على حياته حتى تكون الأموال متاحة للتسوية في حالة وفاة أي شريك. وقد ينطوي عقد الشركة عل شرط أن يقوم الشركاء الباقين على قيد الحياة بشراء حصة الشريك الذي يتوفى وهناك نمط آخر من الشروط يكفل للشركاء الباقين على قيد الحياة الحق في قبول أو رفض شراء حصة الشريك المتوفى.

شركات الأشخاص محدودة المسؤولية Limited Partnerships

تجيز بعض التشريعات تكوين شركات أشخاص محدودة. ومن أهم الاختلافات بين شركات الأشخاص المحدودة وشركة التضامن ما يلي:

١ - لا يتحمل الشريك محدود المسؤولية Limited Partner بالتزامات الشركة ولكن يتحمل بهذه الالتزامات الشريك العام General Partner.

٢ - لا يساهم الشريك محدود المسؤولية في إدارة عمليات الشركة غير العامة.

٣ - تقتصر استثمارات الشريك محدود المسؤولية على النقدية والأصول الأخرى دون الخدمات.

٤ - قد لا يظهر لقب الشريك محدود المسؤولية في إسم الشركة.

٥ - يتم تشكيل شركة الأشخاص محدودة المسؤولية بناءً على ترخيص يصدر من الجهاز الحكومي المختص الموجود في المدينة التي يقع فيها المركز الرئيسي للشركة. ويتضمن هذاالترخيص العديد من العناصر التي يتضمنها عقد شركة التضامن والتي عرضناها في بداية هذا الفصل. علاوة على هذه العناصر يجب أن يتضمن الترخيص إسم وعنوان كل شريك محدود المسؤولية وكل شريك عام، والنقدية والأصول الأخرى المستثمرة بواسطة كل شريك محدود المسؤولية، وشروط العائد على الاستثمار الذي يمنح للشريك محدود المسؤولية، وأولوية الشركاء محدودي المسؤولية على بعضهم البعض، ثم أي حقوق تمنح للشركاء محدودي المسؤولية في اختيار الشركاء العموميين أو استبعادهم، أو تصفية الشركة أو تعديل شهادة تكوين الشركة.

هذا وتصدر شركة الأشخاص المحدودة صكوك مقابل رأس المال، وهي تشبه الأسهم إلى حد ما، ويطلق عليها وحدات Units الملكية. وتأخذ كل وحدة قيمة معينة، ولتكن ألف أو ألفين ريال على سبيل المثال. ويحصل كل شريك سواء عام أو محدود على عدد من الوحدات مقابل استثماره، وقد تكون هذه الوحدات موضوعاً للتداول أو قد تستردها الشركة مقابل سداد قيمتها إلى الشريك المنسحب.

المحاسبة عن شركات الأشخاص محدودةالمسؤولية

Accounting for Limited Partnerships

تتطابق المحاسبة عن العمليات في شركات الأشخاص محدودة المسؤولية مع المحاسبة عن العمليات في شركات التضامن باستثناء أن الشركاء محدودو المسؤولية ليس لهم الحق في الحصول على مسحوبات دورية، ومن ثم لا يفتح لهم حساب مسحوبات في دفتر الأستاذ. فضلاً عن ذلك قد يتزايد عدد الشركاء محدودو المسؤولية المنفصلين من الشركة والمنضمين إليها، ولذلك يجب إمساك دفتر أستاذ مساعد لهؤلاء الشركاء مماثل لحساب المساهمين في شركات المساهمة بحيث يفصح عن حساب رأسمال كل شريك والزيادات الناتجة من صافي الدخل والانخفاضات الناتجة من صافي الخسارة، ثم الانخفاضات الناتجة عن الانفصال.

القوائم المالية المتعلقة بشركات الأشخاص محدودة المسؤولية

Financial Statements for Limited Partnerships

تشترط النشرة المحاسبية رقم (٤٠) الصادرة عن الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية توفر معايير معينة في القوائم المالية الصادرة عن شركات الأشخاص المحدودة حتى يمكن الموافقة على إدراجها في السوق المالية. ونعرض فيما يلي المعايير التي تتضمنها هذه النشرة[١]:

«يجب عند إعداد الميزانية العمومية في شركات الأشخاص المحدودة أن يتم التمييز في قطاع حقوق الملكية بين النوعين الرئيسيين للملكية، فحقوق الملكية المتعلقة بالشركاء العموميين يجب أن تظهر بصفة مستقلة عن حقوق ملكية الشركاء محدودي المسؤولية. وكذلك يجب الإفصاح عن عدد الملاك في كل نوع. . . وعدد وحدات صكوك الملكية المتداولة من كل نوع. كما يجب إعداد قائمة عن التغيرات في حقوق الملكية لكلا نوعي الملكية في كل فترة يعد عنها قائمة دخل. كما يجب إعداد قائمة الدخل في شركة الأشخاص محدودة المسؤولية بحيث توضح المبلغ الإجمالي الموزع من صافي الدخل (أو الخسارة) على الشركاء غير محدودي المسؤولية

---

(١) Staff Accounting Bulletin 40, Topic F, Securities and Exchange Commission (Washington: 1981).

والمبلغ الإجمالي الموزع على الشركاء محدودي المسؤولية كما يجب أن توضح قائمة الدخل نتائج العمليات على أساس الوحدة المتداولة من صكوك الملكية».

ومع أن المعايير السابقة تعتبر ملزمة لشركات الأشخاص محدودة المسؤولية التي تخضع لإشراف الهيئة المشرفة على تداول الأوراق المالية، إلا أنها تعتبر ملائمة لشركات الأشخاص محدودة المسؤولية الأخرى.

ولتوضيح القوائم المالية المتعلقة بشركة أشخاص محدودة المسؤولية نفترض أن محمد السلطان أنشأ شركة أشخاص محدودة باسم شركة السلطان وذلك في غرة محرم ١٤٠٧ هـ. وقد حصل محمد السلطان على ٣٠ وحدة من صكوك الملكية باعتباره الشريك العام مقابل ١٠٠٠ ريال للوحدة. أما باقي الشركاء فقد كانوا محدودي المسؤولية حيث حصلوا على ٥٧٠ وحدة ملكية مقابل ١٠٠٠ ريال للوحدة. وتنص شهادة إنشاء الشركة على أن الشركاء المحدودين يمكنهم سحب صافي حقوقهم (الاستثمار مضافاً إليه صافي الدخل أو مطروحاً منه صافي الخسارة) في ٣٠ من ذي الحجة من كل عام. وتنص الشهادة أيضاً على أن لمحمد السلطان الحق في الحصول على مسحوبات شهرية قدرها ٥٠٠ ريال، ومع ذلك فهو لم يحصل على هذه المسحوبات حتى نهاية العام. ويفترض أن الشركة حققت صافي دخل قدره ٩٠٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ، وأنه في ذلك التاريخ انسحب اثنان من الشركاء محدودي المسؤولية وكانت حقوق ملكيتهم تتكون من ٤٠ وحدة. وبناءً على ذلك نعرض فيما يلي القوائم المالية المختصرة المتعلقة بشركة السلطان كما أعدت وفقاً لمعايير النشرة المحاسبية رقم ٤٠ :

شركة السلطان

(شركة أشخاص محدودة)

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	ريال
الإيرادات	٤٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات	٣١٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٩٠ ٠٠٠

توزيع صافي الدخل (بواقع ١٥٠ ريال لكل وحدة على أساس عدد الوحدات المتداولة وقدرها ٦٠٠ وحدة)(*).

حصة الشريك العام (٣٠ وحدة)	٤ ٥٠٠ ريال
حصة الشركاء محدودي المسؤولية (٥٧٠ وحدة)	٨٥ ٥٠٠ ريال
الجملة	٩٠ ٠٠٠ ريال

(*) حصة الوحدة = ٩٠ ٠٠٠ ريال ÷ ٦٠٠ وحدة = ١٥٠ ريال.

شركة السلطان
(شركة أشخاص محدودة)
قائمة رأسمال الشركاء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠

بيـــــان	الشريك العام		الشركاء محدودي المسؤولية		الإجمالي	
	وحدات	المبلغ	وحدات	المبلغ	وحدات	المبلغ
الاستثمار الأصلي في بداية العام	٣٠	٣٠ ٠٠٠	٥٧٠	٧٠ ٠٠٠	٦٠٠٥	٦٠٠ ٠٠٠
يضاف صافي الدخل		٤ ٥٠٠		٨٥ ٥٠٠		٩٠ ٠٠٠
جملة	٣٠	٣٤ ٥٠٠	٥٧٠	٦٥٥ ٥٠٠	٦٠٠	٦٩٠ ٠٠٠
يطرح الوحدات المستردة			٤٠	٤٦ ٠٠٠	٤٠	٤٦ ٠٠٠
رأسمال الشركاء في نهاية العام	٣٠	٣٤ ٥٠٠	٥٣٠	٦٠٩ ٥٠٠	٥٦٠	٦٤٤ ٠٠٠

شركة السلطان
(شركة أشخاص محدودة)
الميزانية العمومية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	الأصول			رأس مال الشركاء والالتزامات
٢٤٠ ٠٠٠	الأصول المتداولة		١٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
٧٦٠ ٠٠٠	الأصول الأخرى		٢٥٦ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
		٣٥٦ ٠٠٠		جملة الالتزامات
				رأس مال الشركاء(*)
			٣٤ ٥٠٠	الشريك العام
		٦٤٤ ٠٠٠	٦٠٩ ٥٠٠	الشركاء محدودي المسؤولية
١٠٠٠ ٠٠٠		١٠٠٠ ٠٠٠		

(*) نصيب وحدة الملكية ١١٥٠ ريال، محسوبة على أساس قسمة رأسمال الشركاء في نهاية العام وقدره ٦٤٤ ٠٠٠ ريال على عدد وحدات الملكية المتداولة وقدرها ٥٦٠ وحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة

(١) عند تكوين شركة التضامن يستثمر غالب الشركاء أصولاً أخرى بالإضافة إلى النقدية مثل الأراضي، والمباني والآلات. فهل يجب إثبات الأصول غير النقدية في سجلات شركة التضامن بالقيمة العادلة الجارية أم بتكلفتها عندما كانت في حيازة الشركاء أو بقيمة أخرى؟ أذكر الأسباب التي تؤيد إجابتك.

(٢) هناك بعض من منشآت المحاسبين القانونيين التي يعمل لديها الآلاف من الموظفين، والمئات من الشركاء، وتمارس نشاطها محلياً وعالمياً. فهل يعتبر تكوين شركة مساهمة أكثر ملائمة من تكوين شركة تضامن لمثل هذه التنظيمات الكبيرة؟ إشرح.

(٣) وضح كيف تظهر القروض التي يقرضها أو يقترضها الشركاء في الميزانية العمومية، وكذلك المعالجة المحاسبية لفوائد هذه القروض.

(٤) إشرح كيف تظهر رواتب الشركاء في قائمة الدخل لشركة تضامن، في ظل كافة الافتراضات الممكنة.

(٥) أذكر خمسة بنود على الأقل من البنود التي يجب أن يشتمل عليها عقد شركة تضامن.

(٦) أذكر أربعة أساليب على الأقل يتم في ظلها تقسيم الأرباح بين الشركاء.

(٧) وافق كل من أحمد وحمادة على انضمام حسين إلى شركتهما ويكون له ثلث رأس مال الشركة مقابل استثماره مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. هل يعني هذاالعرض أن من حق حسين الحصول على ثلث أرباح شركة التضامن؟

(٨) أبرم كل من أمير وشكري عقداً لتكوين شركة تضامن، على أن يستثمر أمير مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال وشكري ٢٠ ٠٠٠ ريال. وقد اقترح أمير أن تحسب فائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال بمعدل ٨٪، وتوزع أي أرباح متبقاة بعد ذلك على أساس نسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال. إلا أن

شكري يفضل أن توزيع الأرباح بالكامل على أساس نسبة متوسط أرصدة حسابات رأس المال. علق على هذين الافتراضين.

(٩) كان عقد شركة التضامن المكونة من ماجد ورأفت مقتضباً جداً فيما يتعلق بموضوع توزيع الأرباح. حيث يقضي بتوزيع الأرباح بنسبة ٨٠٪ و ٢٠٪ لكل من ماجد ورأفت على التوالي، وأن يكون لكل شريك الحق في سحب مبلغ في حدود ٢٠٠٠ ريال في الشهر. ما الصعوبات التي تراها في تنفيذ هذا العقد؟ حدد المشاكل أو الصعوبات الممكنة في ظل افتراض تحقيق صافي دخل قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال في العام الأول من تكوينها.

(١٠) يدير كل من هجري ويسري شركة تضامن منذ سنوات عدة، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافقا في غرة محرم ١٤٠٦ هـ على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر بحيث يحصل هجري على ٧٠٪ ويسري على ٣٠٪. وقد تسلمت الشركة مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال في غرة ربيع الأول كتسوية لخطأ عن عقد تم تنفيذه في سنة ١٤٠٥ هـ. ولأن النزاع حول هذا الخطأ كان يكتنفه درجة عالية من عدم التأكد فلم يعترف بهذا المبلغ في دفاتر الشركة حتى تاريخ استلامه. وضح المعالجة المحاسبية التي توصي بها بخصوص هذا المبلغ.

(١١) هل يجب إعادة تقدير القيم الدفترية لأصول شركة تضامن لتتطابق مع القيم العادلة الجارية لها عند انضمام شريك جديد أو انفصال أحد الشركاء القدامى؟ إشرح شرحاً وافياً مع ضرب أمثلة محددة.

(١٢) تطلب انضمام شريك جديد لشركة تضامن قائمة استثمار مبلغ نقدي كبير يفوق القيمة الدفترية لحصته في صافي الأصول. بأي أسلوب يتم تسجيل هذه العملية؟ وما هو الجدل الرئيسي المثار حول كل أسلوب؟

(١٣) يدير كل من حمدي وشادي وعمري شركة تضامن منذ سنوات عدة ويقتسموا الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي. وقد وافق الشركاء على ضم مأمون للشركة لما يتمتع به من كفاءة في الإدارة وعلاقاته الشخصية الطيبة مقابل حصوله على $\frac{1}{6}$ رأس مال الشركة، وأن يقتسموا الأرباح والخسائر

بالتساوي. ويقترح حمدي إعادة تقدير صافي الأصول في السجلات المحاسبية للشركة وفقاً للقيم العادلة الجارية لها عند انضمام مأمون. إلا أن شادي وعمري عارضا هذا الاقتراح. ما الرأي حول إعادة تقدير صافي الأصول عند انضمام مأمون؟ وما البديل، أن وجد، الذي تقترحه بخصوص إعادة تقدير صافي الأصول؟

(١٤) تعمل شركة تضامن مكونة من شريف وطارق وأحمد بنجاح منذ سنوات عديدة. ويفكر أحمد الآن في الانفصال عن الشركة. وكانت النقطة مثار الجدل خلال مناقشة عملية التسوية مع أحمد هي أن المخزون يقوم من سنوات عديدة وفقاً لطريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً. ويقترح أحمد تحديد تكلفة إحلال المخزون والتي تفوق قيمته الدفترية واعتبار الزيادة مكاسباً يتم اقتسامها بالتساوي فيما بينهم. وقد اعترض شريف على هذا الاقتراح على أساس أن طريقة تقويم المخزون التي توفر نتائج صحيحة ومعقولة سيتم اتباعها بثبات خلال الفترات القادمة، وأن التحول من هذه الطريقة سيعطي صورة غير صحيحة عن أرباح الشركة. علق على الاعتراضات التي قدمها شريف.

(١٥) صالح والشنيفي شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد عرضا على البسام الانضمام إليهما. على أن يكون له $\frac{١}{٣}$ رأس المال والأرباح مقابل استثمار مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وكان رأس مال الشركة قبل انضمام البسام ١١٠ ٠٠٠ ريال. إلا أن البسام عرض مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال، وأوضح أن فحص سجلات الشركة كشف عن وجود متأخرات لدى المدينين من زمن بعيد، كما أنه يوجد مخزون متقادم بمبلغ كبير. وقد أكد كل من صالح والشنيفي أن المخزون قد تم تقويمه وفقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها وأن حسابات العملاء سيتم تحصيلها بالكامل. وعلى الرغم من الجدل فقد تمت الموافقة على انضمام البسام على أساس مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال. إشرح أسلوبين مختلفين لإثبات انضمام البسام إلى الشركة، ثم بين أي الأسلوبين تفضل. علق على إمكانية تسجيل الشهرة.

(١٦) استثمر كل من أيمن ورضوان مبلغ ٢٠٠ ريال لتكوين شركة تضامن بغرض إنشاء مركز تجاري. وقد حصلت الشركة على قرض قدره ٨٠٠ ٠٠٠ ريال لتمويل عملية الإنشاء ولن يتم دفع أي شيء من هذا القرض لمدة سنتين. وقد سحب كل شريك مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من النقدية المتوفرة من القرض. هل يجب إظهار الاستثمارات ومقدارها ٤٠٠ ريال، والمسحوبات ومقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال في الميزانية العمومية لشركة التضامن؟

(١٧) سألك أحد المراجعين الرأي بخصوص القوائم المالية الخاصة بشركة أشخاص محدودة المسؤولية بها شريك غير محدود المسؤولية. هل يجب أن تتضمن القوائم المالية لشركة الأشخاص المحدودة وتقرير المراجع عنها بياناً مالياً مستقلاً خاص بالشريك العام (غير محدود المسؤولية).

ثانياً ـ التمارين

التمرين الأول

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ أسس (أ) و (ب) شركة تضامن في غرة ربيع الأول ١٤٠١ هـ وكانت الأصول المستثمرة من كل منها (بالقيم العادلة الجارية) على النحو التالي:

	(أ)	(ب)
نقدية	٣٠ ٠٠٠ ريال	٧٠ ٠٠٠ ريال
معدات	٣٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
مباني		٢٢٥ ٠٠٠

وكانت المباني مرهونة مقابل ورقة دفع قيمتها ١٨٠ ٠٠٠ ريال سبق أن تعهدت الشركة بسدادها. ويقضي عقد الشركة بأن توزع الأرباح والخسائر بين (أ) و (ب) بنسبة ٣٠٪ و ٧٠٪ على التوالي. على ضوء هذه المعلومات يكون رصيد حساب رأس مال (ب) في غرة ربيع الأول ١٤٠١ هـ:

أ ـ ١٩٠ ٠٠٠ ريال　　ب ـ ٢٠٥ ٠٠٠ ريال

جـ ـ ٢١٤ ٠٠٠ ريال　　د ـ ٢٧٠ ٠٠٠ ريال

٢ ـ فيما يلي أرصدة حسابات رأس مال شركة التضامن المكونة من فريد وكامل ومرسى وذلك في غرة جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ، بالإضافة إلى نسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم:

فريد (٥٠٪)	١٣٩ ٢٠٠ ريال
كامل ($\frac{١}{٣}$ ٣٣٪)	٢٠٨ ٨٠٠
مرسى ($\frac{٢}{٣}$ ١٦٪)	٩٦ ٠٠٠
الإجمالي	٤٤٤ ٠٠٠ ريال

وقد انضم إلى الشركة في غرة جمادي الآخرة ١٤٠١ هـ حامد حيث اشترى حصة من فريد وكامل بالتناسب في كل من صافي الأصول والدخل مقابل مبلغ ١٣٢ ٠٠٠ ريال. ونتيجة لهذه العملية أصبح لحامد $\frac{١}{٥}$ صافي أصول ودخل الشركة. بافتراض عدم إثبات الشهرة الضمنية، فما هي المكاسب المحققة لكل من فريد وكامل معاً من بيع جزء من حصتيهما في الشركة إلى حامد؟

أ ـ لا شيء.
ب ـ ٤٣ ٢٠٠ ريال.
جـ ـ ٦٢ ٤٠٠ ريال.
د ـ ٨٢ ٠٠٠ ريال.

٣ ـ يقتسم كل من عبد الحليم وفريد أرباح وخسائر شركتهما بنسبة ٧ : ٣ على التوالي. وكانت أرصدة حسابات رأسمالها في ٥ من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

عبد الحليم	٧٠ ٠٠٠ ريال
فريد	٦٠ ٠٠٠

وقد وافق كل من عبد الحليم وفريد على انضمام الكحلاوي إليهما كشريك بحصة مقدارها $\frac{١}{٣}$ رأس مال الشركة والأرباح أو الخسائر وذلك مقابل استثمار مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال. وقد بدأت شركة التضامن الجديدة برأس مال إجمالي قدره ١٨٠ ٠٠٠ ريال. ما هي أرصدة حسابات رأس مال كل من عبد الحليم وفريد والكحلاوي عقب انضمام الكحلاوي مباشرة وعلى التوالي؟

أ ـ ٦٠٠٠٠ ريال و ٦٠٠٠٠ ريال و ٦٠٠٠٠ ريال.
ب ـ ٦٣٠٠٠ ريال و ٥٧٠٠٠ ريال و ٦٠٠٠٠ ريال.
جـ ـ ٦٣٣٣٣ ريال و ٥٦٦٦٧ ريال و ٦٠٠٠٠ ريال.
د ـ ٧٠٠٠٠ ريال و ٦٠٠٠٠ ريال و ٥٠٠٠٠ ريال.

يعتمد كل من السؤال الرابع والخامس على المعلومات التالية: فيما يلي الميزانية العمومية المختصرة لشركة التضامن المكونة من (أ)، (ب) و (جـ) الذين يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٦: ٣: ١ على التوالي:

	الأصـــــــول
٨٥٠٠٠ ريال	نقدية
٤١٥٠٠٠	أصول أخرى
٥٠٠٠٠٠ ريال	إجمالي الأصول
	الإلتزامات ورأس مال الشركاء
٨٠٠٠٠ ريال	التزامات
٢٥٢٠٠٠	رأس مال (أ)
١٢٦٠٠٠	رأس مال (ب)
٤٢٠٠٠	رأس مال (جـ)
٥٠٠٠٠٠ ريال	إجمالي الالتزامات ورأس مال الشركاء

٤ ـ تظهر الأصول والإلتزامات السابقة بقيمها العادلة، وترغب الشركة في ضم (د) كشريك بحصة مقدارها ٢٥٪ من رأس المال والدخل دون إثبات شهرة أو مكافأة. ما هو المبلغ الذي يجب على (د) استثماره سواء نقداً أو بأصول أخرى؟

أ ـ ٧٠٠٠٠ ريال. ب ـ ١٠٥٠٠٠ ريال.
جـ ـ ١٢٥٠٠٠ ريال. د ـ ١٤٠٠٠٠ ريال.

٥ ـ إفترض أن الشركاء وافقوا بدلاً من ذلك، على بيع ٢٠٪ من حصص رأسمالهم

ودخلهم على التوالي إلى (د) نظير مبلغ ٠٠٠ ٩٠ ريال يدفع إليهم مباشرة. كما وافق الشركاء على إثبات الشهرة الضمنية قبل انضمام الشريك (د) مباشرة. ما هي أرصدة حسابات رأس مال كل من (أ) و (ب) و (جـ) على التوالي بعد انضمام (د).

أ ـ ٠٠٠ ١٩٨ ريال و ٠٠٠ ٩٩ ريال و ٠٠٠ ٣٣ ريال.

ب ـ ٦٠٠ ٢٠١ ريال و ٨٠٠ ١٠٠ ريال و ٦٠٠ ٣٣ ريال.

جـ ـ ٠٠٠ ٢١٦ ريال و ٠٠٠ ١٠٨ ريال و ٠٠٠ ٣٦ ريال.

د ـ ٦٠٠ ٢٥٥ ريال و ٨٠٠ ١٢٧ ريال و ٦٠٠ ٤٢ ريال.

التمرين الثاني:

حدث انخفاض قدرة ٠٠٠ ٦٠ ريال في رصيد حساب رأس مال عمر أحد الشركاء في شركة تضامن والذي يشارك في الأرباح والخسائر بنسبة ٣٠٪ وذلك خلال سنة ١٤٠٤ هـ. وقد بلغت مسحوبات عمر خلال سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ قدره ٠٠٠ ١٣٠ ريال (جعل حساب رأس ماله مديناً بها)، كما استثمر أصولاً قيمتها العادلة الجارية ٠٠٠ ٢٥ ريال.

المطلوب:

تحديد صافي دخل هذه الشركة عن سنة ١٤٠٤هـ.

التمرين الثالث:

يقضي عقد شركة التضامن المكونة من كارم والتلباني والعطار بأن كارم هو الشريك المدير مقابل حصوله على مكافأة تعادل ٢٠٪ من الأرباح، وتوزع الأرباح المتبقاة بعد ذلك بنسبة ٤٠٪ لكل من كارم والتلباني و ٢٠٪ للعطار. وقد بلغت أرباح السنة الأولى (قبل المكافأة) ٦٠٠ ٦٣ ريال.

المطلوب:

إشرح أسلوبين مختلفين يمكن من خلالهما تفسير شرط المكافأة، مع تحديد كيفية توزيع الأرباح تحت كل بديل وحساب أرباح كل شريك.

التمرين الرابع:

يقتسم كل من ناجي والبطل، شريكان في شركة تضامن، الأرباح والخسائر

بالتساوي ورصيد حساب رأس مال كل منهما ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد باع البطل (بالاتفاق مع ناجي) $\frac{١}{٥}$ حصته في رأس المال إلى ابنه هيثم مقابل مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال، على أن يتم السداد على خمسة أقساط سنوية متساوية بدون فوائد.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل التغيير في الملكية، واشرح لماذا توصي أو لا توصي بإثبات التغير في تقويم صافي الأصول في السجلات المحاسبية للشركة.

التمرين الخامس:

كان رصيد حساب رأس مال الشريكين (ل)، (م) لكل منهما ٧٠ ٠٠٠ ريال، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافق الشريكان على انضمام (ن) إلى الشركة بحصة مقدارها $\frac{١}{٣}$ صافي أصول الشركة و $\frac{١}{٣}$ الأرباح والخسائر مقابل أن يستثمر مبلغ قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال في المنشأة. إفترض أن صافي الأصول قوم وفقاً للقيم العادلة الجارية، وأنه تم انضمام (ن) على أساس منح كل من (ل) و (م) مكافأة.

المطلوب:

أجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام (ن) للشركة.

التمرين السادس:

إفترض أن (أ) و (ب) يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠ : ٤٠، وأن أرصدة حسابات رأسمالهما كانت (أ) ٦٠ ٠٠٠ ريال و (ب) ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد وافقا على انضمام (جـ) إلى الشركة بحصة مقدارها ٣٠٪ من صافي الأصول و ٢٠٪ في صافي الأرباح والخسائر، مقابل أن يستثمر (جـ) مبلغ وقدره ٥١ ٠٠٠ ريال. وأصبحت نسب توزيع الدخل الجديدة ٤٨ : ٣٢ : ٢٠ لكل من (أ) و (ب) و (جـ) على التوالي. ويناقش الشركاء ما إذا كان تسجيل انضمام الشريك (جـ) سيكون على أساس منح كل من (أ) و (ب) مكافأة أو سيكون بإثبات الشهرة.

المطلوب:

أ - ما قيمة مكافأة كل من (أ) و (ب) على التوالي؟

ب - ما مقدار الشهرة الضمنية في ضوء استثمار الشريك (جـ)؟

جـ ـ هل يعتبر أسلوب الشهرة أكثر فائدة للشريك (جـ) إذا اتجهت النية إلى إزالة الشهرة خلال السنتين القادمتين؟

د ـ ما قيمة المزايا أو العيوب بالريال التي تخص (جـ) من استخدام أسلوب الشهرة؟

التمرين السابع:

تكونت شركة تضامن من تامر وهاشم في غرة ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. وكانت القيم العادلة الجارية للأصول المستثمرة بواسطة كل شريك على النحو التالي:

تامر	هاشم	
٢٥ ٠٠٠ ريال	٣٥ ٠٠٠ ريال	نقدية
	٥٥ ٠٠٠	مخزون بضاعة
	٢٥ ٠٠٠	أراضي
	٧٥ ٠٠٠	مباني
١١٥ ٠٠٠		معدات

وكان هناك قرض برهن المباني قدره ٣٠ ٠٠٠ ريال وتعهدت الشركة بسداده. ويقضي عقد الشركة بأن كل من تامر وهاشم يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ و٦٠٪ على التوالي.

المطلوب:

أ ـ تحديد رصيد حساب رأس مال هاشم في غرة ربيع الأول بافتراض أنه جعل دائناً بصافي الأصول المستثمرة بواسطة هاشم.

ب ـ ما رصيد حساب رأس مال تامر في غرة ربيع الأول بافتراض أن عقد الشركة يقضي بأن لكل شريك حصة متساوية في رأس مال الشركة مع عدم الاعتراف بأي أصول غير ملموسة؟

التمرين الثامن:

كان رصيد حساب رأس مال كل من لمعي وماهر في بداية العام الجاري ٤٠ ٠٠٠ ريال و٤٥ ٠٠٠ ريال على التوالي. ويتم توزيع الأرباح والخسائر بينهما على النحو التالي:

(١) تحسب فائدة على أرصدة حسابات رأس المال في بداية الفترة بمعدل ٨٪.

(٢) يصرف راتب سنوي قدره ٠٠٠ ١٥ ريال للمعي و ٧٥٠٠ ريال لماهر.

(٣) يوزع المتبقى من صافي الدخل أو الخسائر بنسبة ٣:٢ على التوالي.

وقد بلغ صافي الدخل المحقق عن العام الجاري قبل الفوائد والرواتب ٠٠٠ ١٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ بيان كيفية توزيع صافي الدخل المحقق وقدره ٠٠٠ ١٠ ريال بين كل من لمعي وماهر.

ب ـ بافتراض أن هناك اتفاق بين لمعي وماهر على اقتسام الأرباح بنسبة ٣:٢ مع ضمان حد أدنى من الأرباح قدره ٠٠٠ ١٥ ريال لماهر. بين كيفية توزيع صافي الدخل وقدره ٠٠٠ ١٠ ريال بين كل من لمعي وماهر.

التمرين التاسع:

فيما يلي العناصر التي أثرت على حسابي رأسمال كل من حمدي وإبراهيم عن سنة ١٤١٠ هـ:

حمدي	إبراهيم	
٠٠٠ ٢٠ ريال	٠٠٠ ٤٠ ريال	الرصيد في غرة محرم ١٤١٠ هـ
٠٠٠ ١٠		إستثمارات إضافية في غرة رجب ١٤١٠ هـ
	٠٠٠ ٢٠	مسحوبات في غرة شوال ١٤١٠ هـ.

وقد بلغ صافي دخل الشركة ٠٠٠ ٢٤ ريال عن سنة ١٤١٠ هـ وذلك قبل الفوائد والرواتب.

المطلوب:

تحديد كيفية توزيع صافي الدخل في ظل الافتراضات التالية:

أ ـ أغفل عقد الشركة كيفية توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء.

ب ـ يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس متوسط أرصدة حسابات رأس

المال (غير مشتملة على أرباح أو خسائر العام الجاري).

جـ ـ يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس أرصدة حسابات رأس المال في بداية الفترة.

د ـ يوزع صافي الدخل والخسائر على أساس أرصدةحسابات رأس المال في نهاية الفترة (غير مشتملة على صافي دخل العام الجاري).

التمرين العاشر:

يقتسم كل من أحمد وسمير، شريكان في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي، ورصيد حساب رأس مال كل منهما مساوي للآخر. وكانت القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة ٤٠ ٠٠٠ ريال. وقد انضم إليهما جودت على أساس $\frac{١}{٣}$ الأرباح وصافي الأصول ـ وقد استثمر جودت مبلغ ١٧ ٠٠٠ ريال نقداً في الشركة.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية التي توضح إثبات انضمام الشريك جودت فى السجلات المحاسبية للشركة وفقاً لأسلوبين مختلفين. ثم حدد الحالات (إذا وجدت) التي يفضل في ظلها كل أسلوب.

التمرين الحادي عشر:

كان رصيد حساب رأسمال كل من (أ) و(ب) ١٥ ٠٠٠ ريال و ١٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ١.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات انضمام الشريك (جـ) إلى الشركة في ظل الحالات التالية:

أ ـ أن يستثمر (جـ) مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال مقابل حصة مقدارها $\frac{١}{٤}$ صافي الأصول، ويكون إجمالي رأس مال الشركة بعد انضمام (جـ) ٤٠ ٠٠٠ ريال.

ب ـ أن يستثمر (جـ) مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال منه ٥٠٠٠ ريال تعتبر مكافأة للشريكين (أ) و(ب)، وفي نفس الوقت تزيد القيمة الدفترية للمخزون السلعي

بمبلغ ٨٠٠٠ ريال. ويسجل رأس مال (جـ) بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال.

التمرين الثاني عشر:

أسس كل من بركات وكريم شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠٤ هـ، واتفقا على اقتسام الأرباح والخسائر بنسبة ٩٠٪ و ١٠٪ على التوالي. وقد استثمر بركات مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال نقداً. وساهم كريم بخبرته وإدارته للمنشأة كل الوقت. ولم تكن هناك مسحوبات خلال العام. وفيما يلي شروط عقد الشركة:

١ ـ تحسب فائدة سنوية على أرصدة حسابات رأس المال في بداية السنة وتجعل حسابات رأس المال دائنة بها، وذلك بواقع ٥٪.

٢ ـ يدفع لكريم راتب شهري قدري ١٠٠٠ ريال.

٣ ـ يتسلم كريم مكافأة مقدارها ٢٠٪ من الدخل قبل خصم الرواتب والمكافأة وفوائد أرصدة حسابات رأس المال.

٤ ـ تعتبر المكافأة والفوائد والرواتب مصروفات.

تشتمل قائمة الدخل عن سنة ١٤٠٤ هـ لشركة الأشخاص المذكورة على البيانات التالية:

٩٦ ٤٥٠	إيرادات
٤٩ ٧٠٠	المصروفات (مشتملة الرواتب والمكافأة والفوائد).
٤٦ ٧٥٠	صافي الدخل

المطلوب:

تحديد مقدار مكافأة كريم عن سنة ١٤٠٤هـ.

التمرين الثالث عشر:

كانت الميزانية العمومية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ لشركة التضامن المكونة من عدي ويوسف وسمري كما يلي:

الأصـــول

٠٠٠ ١٨٥ ريال	أصول متداولة
٠٠٠ ٢٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)
٠٠٠ ٣٨٥	إجمالي الأصول

الإلتزامات ورأس مال الشركاء

٠٠٠ ٨٥ ريال	حسابات الدائنين
٠٠٠ ١٥	قرض عدي
٠٠٠ ٧٠	رأس مال عدي (٢٠٪)
٠٠٠ ٦٥	رأس مال يوسف (٢٠٪)
٠٠٠ ١٥٠	رأس مال سمري (٦٠٪)
٠٠٠ ٣٨٥ ريال	إجمالي الالتزامات ورأس مال الشركاء.

وقد قرر عدي الانفصال عن الشركة، وقد اتفق على تعديل قيمة الأصول طويلة الأجل وفقاً لقيمتها العادلة الجارية ومقدارها ٠٠٠ ٢٦٠ ريال. وقد دفعت الشركة مبلغ ٠٠٠ ٩٢ ريال نقداً لعدي عن حقوقه في الشركة بدون القرض الذي سيسدد له بالكامل. ولم يتم إثبات الشهرة في هذه العملية.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل تعديل الأصول بقيمتها العادلة الجارية، وانفصال عدي من الشركة.

التمرين الرابع عشر:

أعد محاسب شركة التضامن المكونة من فاروق وجمال وهادي قيود اليومية التالية خلال العام المنتهي في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ:

سنة ١٤٠٩هـ

في غرة رمضان

٥٠ ٠٠٠ النقدية

١٥٠ ٠٠٠ الشهرة

٣٧ ٥٠٠ رأس مال فاروق (١٥٠ ٠٠٠ × ٠,٢٥)

١١٢ ٥٠٠ رأس مال جمال (١٥٠ ٠٠٠ × ٠,٧٥)

٥٠ ٠٠٠ رأس مال هادي.

لتسجيل انضمام هادي بحصة مقدارها ٢٠٪ من صافي الأصول، وإثبات الشهرة في حسابات رأس مال فاروق وجمال على أساس النسبة السابقة لتوزيع الأرباح والخسائر، وقد تم حساب الشهرة كما يلي:

٢٥٠ ٠٠٠	إجمالي رأس المال على أساس استثمار هادي (٥٠ ٠٠٠×٥)
١٠٠ ٠٠٠	يخصم: صافي الأصول قبل انضمام هادي.
١٥٠ ٠٠٠ ريال	الشهرة

سنة ١٤١٠هـ

٣٠ من شعبان

٣٠ ٠٠٠ ملخص الدخل

٦ ٠٠٠ رأس مال فاروق (٣٠ ٠٠٠ × ٠,٢٠)

١٨ ٠٠٠ رأس مال جمال (٣٠ ٠٠٠ × ٠و٦٠)

٦ ٠٠٠ رأس مال هادي (٣٠ ٠٠٠و × ٠,٢٠)

لإثبات توزيع صافي الدخل المتبقي عن العام بنسبة ٢٠٪ لفاروق و ٦٠٪ لجمال و ٢٠٪ لهادي. وتقضي شروط عقد الشركة بدفع راتب سنوي قدره ٤٠ ٠٠٠ ريال لهادي، وقد تم إغفال هذا الشرط حيث أن صافي الدخل المحقق هو ٣٠ ٠٠٠ ريال فقط.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ واللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية والتي لم تقفل عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤١٠ هـ. بافتراض أن انضمام هادي للشركة سيسجل وفقاً لأسلوب المكافأة.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

عندما سألت عن كيفية الاختيار بين شركة تضامن وشركة مساهمة بغرض تخفيف العبء الضريبي إلى أدنى حدد ممكن له، وذلك عندما يقرر مجموعة من الأشخاص تكوين منشأة أعمال، أجابك أحد طلبة المحاسبة بالآتي:

«الاختيار بسيط جداً. إذا كانت المنشأة ستأخذ شكل شركة تضامن فسيكون هناك نوع واحد من الضريبة وهي ضريبة الدخل الشخصي أما إذا كانت المنشأة شركة مساهمة فإنها ستدفع ضريبة الدخل بالإضافة إلى أن المساهمين عند استلامهم لتوزيعات الأسهم سوف يقومون بدفع ضريبة دخل مرة ثانية. ونتيجةً لذلك فإن شركات التضامن يعتبر نوع من التنظيمات التي تؤدي دائماً إلى أقل عبء ضريبي».

المطلوب:

هل تتفق في الرأي مع هذا الطالب؟ إشرح.

الحالة الثانية:

يقتسم كل من (س) و(ص) و(ع)، الشركاء في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد كان صافي دخل الشركة عن العام الأول من تشغيلها ٣٠ ٠٠٠ ريال. وقبل نهاية العام بوقت قصير علم الشركاء بحدوث أمرين في غير صالح شركتهما وهما:

أ ـ إفلاس شاكر الألفي المدين للشريك (س) بسند أذني قيمته ٢٠ ٠٠٠ ريال والذي سبق أن ظهره (س) للشركة مقابل استثماره الأصلي في الشركة وذلك بالقيمة الإسمية للسند الذي يستحق بعد سنتين.

ب ـ ظهر في السوق حق اختراع جديد ينافس حق الاختراع الذي قدمه

الشريك (ص) للشركة كجزء من استثماره الأصلي وكانت قيمة براءة الاختراع هذه ١٠ ٠٠٠ ريال، والتي أصبحت الآن لا قيمة لها. وكانت الشركة قد احتجزت السند الاذني انتظاراً لخصمه لدى أحد البنوك عند الحاجة إلى نقدية، وكانت الفوائد تدفع كل ربع سنة بانتظام قبل الإفلاس. ويتوقع الآن عدم تحصيل الفوائد أو المبلغ الأصلي. وقد قرر الشريك (ع) أن توزع الأرباح ومقدارها ٣٠ ٠٠٠ ريال على الشركاء بمعدل ١٠ ٠٠٠ ريال لكل شريك، على أن يتم خصم خسائر السند الاذني ومقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال من حساب رأس مال (س)، وخسائر براءة الاختراع ومقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال من حساب رأس مال (ص).

المطلوب:

هل توافق الشريك (ع) الرأي؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

سعيد وعمرو شريكين في شركة تضامن منذ سنوات عديدة، ويقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. ويملكان ويديران فندقاً به ملاعب للجولف وتسهيلات مختلفة للاستجمام والاستمتاع بالطبيعة. ويملك سعيد رأس مال أكبر من عمرو، إلا أن عمرو يكرس معظم وقته لإدارة الفندق. ويقع الفندق في منطقة قابلة للنمو، كما أنه ينمو بسرعة مذهلة. ولمواجهة المشاكل المتوقعة من جراء النمو والتوسع وافقا على انضمام فريد كشريك بحصة مقدارها $\frac{1}{3}$ صافي الأصول والأرباح. ويتمتع فريد بخبرة ودراية كافية في الإدارة، كما أن لديه النقدية الكافية لسداد حصته في رأس مال الشركة. وقد انتدبت بواسطة الشركة لإبداء النصح بخصوص المشاكل المحاسبية التي ستنشأ نتيجة انضمام فريد.

المطلوب:

أذكر المشاكل المحاسبية التي تستحق الاهتمام والأخذ في الاعتبار. وإعداد قائمة بالتوصيات التي يسترشد بها الشركاء في التعامل مع هذه المشاكل.

الحالة الرابعة:

أسس مأمون وباهر شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠٨ هـ. وقد استثمر مأمون مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، واستثمر باهر مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال نقداً وأوراقاً

مالية (استثمارات قصيرة الأجل) قيمتها العادلة الجارية ٨٠ ٠٠٠ ريال. وقد تم بيع جزء من الأوراق المالية بقيمته الدفترية خلال شهر محرم لتوفير الأموال اللازمة للعمليات.

ويقضي عقد الشركة بأن توزع الأرباح والخسائر على أساس نسب رأس المال ولكل شريك الحق في سحب مبلغ لا يتجاوز ١٠٠٠ ريال شهرياً. يقوم مأمون بسحب مبلغ ١٠٠٠ ريال في آخر يوم من كل شهر، ولم يسحب باهر أي مبلغ حتى غرة رجب، حيث سحب جميع الأوراق المالية التي لم تباع بمعرفة الشركة. وقد كانت القيمة العادلة الجارية للأوراق المالية التي سحبها باهر ٤١ ٠٠٠ ريال وذلك عند استثمارها في الشركة في ٢ من محرم ١٤٠٨ هـ، وقيمتها العادلة الجارية في غرة رجب ١٤٠٨ هـ تاريخ سحبها ٦٢ ٠٠٠ ريال. وقد أعطى تعليماته لمحاسب الشركة بإثبات هذه العملية بتخفيض رأسماله بمبلغ ٤١ ٠٠٠ ريال. وقد بلغ صافي الدخل عن هذا العام ٢٤ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد التوزيع المناسب لصافي الدخل عن هذا العام. وإذا كانت الشروط الخاصة بتوزيع الدخل والواردة في عقد الشركة غير مرضية، فما هي الافتراضات التي يجب عليك عملها للوصول إلى تفسير عادل لنوايا الشركاء. ما التعديلات، أن وجدت، التي تعتقد أنه يجب إجراؤها في السجلات المحاسبية للشركة؟

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

أسس مروان وممدوح شركة تضامن وبدأت نشاطها في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ. وقد استثمر مروان في ذلك التاريخ مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال، واستثمر ممدوح أراضي ومباني قيمتها العادلة الجارية ٨٠ ٠٠٠ ريال و ١٠٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. كما استثمر ممدوح كذلك مبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال في الشركة في غرة ذي القعدة ١٤٠٢ هـ بسبب نقص رأس المال العامل. وفيما يلي خطة توزيع الدخل التي تضمنها عقد الشركة:

	ممدوح	مروان
راتب سنوي	٢٤ ٠٠٠ ريال	١٨ ٠٠٠ ريال
فائدة سنوية على متوسط أرصدة حسابات رأس المال	١٠٪	١٠٪
الباقي	٥٠٪	٥٠٪

ويتم سحب الرواتب على ١٢ قسطاً شهرياً متساوياً خلال السنة. وقد حققت الشركة خلال العام المنتهي في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ صافي مبيعات مقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، وكانت تكلفة البضاعة المبيعة ٢٨٠ ٠٠٠ ريال، ومصروفات العمليات ١٠٠ ٠٠٠ ريال (غير مشتملة على الرواتب والفوائد). وكانت المسحوبات النقدية الشهرية لكل شريك مطابقة لما جاء بالعقد.

المطلوب:

أ ـ إعداد قائمة دخل موجزة لشركة مروان وممدوح عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ، وبين توزيع صافي الدخل في جدول مستقل.

ب ـ إعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة مروان وممدوح عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ.

المشكلة الثانية:

يقتسم كل من جميل وحمود أرباح وخسائر شركتهما بنسبة ٤٠٪ و ٦٠٪ على التوالي. وقد انضم إلى الشركة إبراهيم في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ باستثمار صافي أصول منشأته الفردية التي تتمتع بربحية عالية. وقد وافق الشركاء على القيم العادلة الجارية التالية لصافي الأصول القابلة للتحقق لمنشأة إبراهيم الفردية.

٧٠ ٠٠٠ ريال	أصول متداولة
٢٣٠ ٠٠٠	أصول طويلة
٣٠٠ ٠٠٠	إجمالي الأصول
٢٠٠ ٠٠٠	يخصم الإلتزامات
١٠٠ ٠٠٠ ريال	صافي الأصول

وكانت الميزانية العمومية لشركة جميل وحمود في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ كما يلي:

شركة جميل وحمود

ميزانية عمومية مختصرة

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

	أصـــول		التزامات ورأس مال الشركاء
١٠٠ ٠٠٠ ريال	أصول متداولة	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	التزامات
٥٠٠ ٠٠٠	أصول طويلة الأجل (صافي)	٢٠٠ ٠٠٠	رأس مال جميل
		١٠٠ ٠٠٠	رأس مال حمود
٦٠٠ ٠٠٠ ريال	الإجمالي	٦٠٠ ٠٠٠ ريال	الإجمالي

وقد جعل حساب رأس مال إبراهيم دائناً بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال. ووافق الشركاء على أن القيم الدفترية لصافي أصول شركة جميل وحمود مساوية لقيمها العادلة الجارية، كما وافقوا على استخدام السجلات المحاسبية للشركة القديمة في تسجيل عمليات الشركة الجديدة. وفيما يلي خطة توزيع الأرباح الخاصة بالشركة الجديدة:

أ ـ تمنح مكافأة مقدارها ١٠٪ من صافي الدخل بعد خصم المكافأة لإبراهيم بصفته شريكاً مديراً.

ب ـ يوزع صافي الدخل المتبقي بنسبة ٣٠٪ لجميل، و ٤٠٪ لحمود و ٣٠٪ لإبراهيم.

وقد حققت شركة جميل وحمود وإبراهيم صافي دخلاً قدره ٥٥ ٠٠٠ ريال قبل مكافأة إبراهيم وذلك عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية الخاصة بشركة جميل وحمود وإبراهيم لتسجيل الآتي (يجب أن تبين العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك ضمن الشرح الخاص بقيود اليومية):

أ ـ أنضمام إبراهيم للشركة في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ.

ب ـ توزيع صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الثالثة:

أسس كل من دابو وكرم شركة تضامن في بداية سنة ١٤٠١ هـ، وفيما يلي التغيرات التي حدثت في حسابي رأس مال كل منهما خلال هذه السنة:

دابو	كرم	
١٢٠ ٠٠٠ ريال	١٨٠ ٠٠٠ ريال	الاستثمار الأصلي في ٣ من محرم ١٤٠١ هـ
		الاستثمارات الإضافية:
١٥ ٠٠٠		في غرة جمادي الأولى
	١٥ ٠٠٠	في غرة رجب
(٣٠ ٠٠٠)	(٧٥ ٠٠٠)	مسحوبات في غرة ذي القعدة
١٠٥ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال	أرصدة حساب رأس المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

وكان صافي الدخل عن سنة ١٤٠١ هـ قبل الرواتب والفوائد ٦٩ ٦٠٠ ريال، ويشتمل صافي الدخل على مكاسب غير اعتيادية مقدارها ١٢ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد نصيب كل شريك في صافي الدخل لأقرب ريال بافتراض خطط توزيع الدخل البديلة التالية:

أ ـ إغفال عقد الشركة طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر.

ب ـ يوزع صافي الدخل قبل البنود غير الاعتيادية بالتساوي بعد خصم ١٠٪ فائدة على متوسط أرصدة حسابات رأس المال (محسوبة لأقرب شهر)، وبعد السماح برواتب مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال لدابو و ٣٠ ٠٠٠ لكرم. وتوزع البنود غير الاعتيادية وفقاً لنسب الاستثمارات الأصلية.

ج ـ يوزع صافي الدخل قبل البنود غير الاعتيادية على أساس متوسط أرصدة

حسابات رأس المال، وتوزع البنود غير الاعتيادية على أساس نسب الاستثمارات الأصلية.

د ـ يوزع الدخل قبل البنود غير الاعتيادية بالتساوي بين دابو وكرم بعد السماح بمكافأة مقدارها ٢٥٪ لكرم على أساس الدخل قبل البنود غير الاعتيادية وبعد المكافأة. وتوزع البنود غير الاعتيادية على أساس الاستثمارات الأصلية.

المشكلة الرابعة:

أسس كل من أحمد وبدوي وكمال شركة تضامن في ٢ من محرم ١٤٠١ هـ، وكانت استثماراتهم النقدية الأصلية كما يلي:

٩٦ ٠٠٠ ريال	أحمد
١٤٤ ٠٠٠	بدوي
٢١٦ ٠٠٠	كمال

يوزع صافي الدخل أو الخسائر فيما بين الشركاء طبقاً لعقد الشركة كما يلي:

١ ـ تصرف رواتب سنوية مقدارها ١٤ ٤٠٠ ريال لأحمد، و ١٢ ٠٠٠ ريال لبدوي و ١٣ ٦٠٠ ريال لكمال.

٢ ـ تحسب فائدة بمعدل ١٢٪ على متوسط أرصدة حسابات رأس مال الشركاء خلال السنة.

٣ ـ يوزع الباقي بالتساوي.

بلغ صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، ٩٢ ٠٨٠ ريال. وقد استثمر أحمد مبلغاً إضافياً قدره ٢٤ ٠٠٠ ريال في الشركة في غرة رجب ١٤٠١ هـ، وسحب كمال مبلغ قدره ٣٦ ٠٠٠ ريال من الشركة في غرة شوال ١٤٠١ هـ. وقد سحب كل من أحمد وبدوي وكمال مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال تحت حساب نصيب كل منهم في صافي الدخل.

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل لتوزيع صافي الدخل بين الشركاء مع توضيح العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

ب ـ إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ.

المشكلة الخامسة:

يرغب (ج) و (د) في شراء حصة الشريك (هـ) وذلك في العاشر من رجب ١٤٠٣ هـ. وستستخدم أصول الشركة في شراء حصة الشريك (هـ). وكانت الميزانية العمومية لشركة (ج) و (د) و (هـ) في ذلك التاريخ كما يلي:

شركة ج، د، هـ
الميزانية العمومية
١٠ من رجب سنة ١٤٠٣ هـ

الأصـــول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٧٤ ٠٠٠ ريال	النقدية	٤٥ ٠٠٠	التزامات
٣٦ ٠٠٠	عملاء (صافي)	١٢٠ ٠٠٠	رأس مال (ج)
١٣٥ ٠٠٠	معدات (صافي)	٦٠ ٠٠٠	رأس مال (د)
٣٠ ٠٠٠	شهرة	٥٠ ٠٠٠	رأس مال (هـ)
٢٧٥ ٠٠٠ ريال	الاجمالي	٢٧٥ ٠٠٠ ريال	الاجمالي

وتوزع الأرباح بين (ج) و (د) و (هـ) بنسبة ٣ : ٢ : ١ على التوالي.

المطلوب:

إثبات إنسحاب الشريك (هـ) في ظل كل افتراض من الافتراضات التالية:

أ ـ يدفع إلى (هـ) مبلغ ٥٤ ٠٠٠ ريال، وتسجل الزيادة المدفوعة له عن رصيد حساب رأسماله كمكافأة من (ج) و (د).

ب ـ يدفع إلى (هـ) مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال، ويسجل الفرق بين رصيد حساب رأسماله والمبلغ المدفوع له كمكافأة منه لكل من (ج) و (د).

جـ ـ يدفع إلى (هـ) مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال، على أن يتم تخفيض الشهرة الظاهرة في السجلات المحاسبية للشركة بالفرق بين المبلغ المدفوع ورصيد حساب رأس مال الشريك (هـ).

د ـ قبل (هـ) استلام ٤٠ ٥٠٠ ريال نقداً، وآلة قيمتها العادلة الجارية ٩٠٠٠ ريال. وكانت التكلفة التاريخية لهذه الآلة ٣٠ ٠٠٠ ريال وحسب استهلاك لها بنسبة ٦٠٪ من تكلفتها وليس لها قيمة تخريدية.

يجب إثبات أية مكاسب أو خسائر ناتجة عن التخلص من الآلة التي اشتراها (هـ) مباشرة في حسابات رأس مال الشركاء.

المشكلة السادسة:

أسس كل من السويل والسلمان شركة تضامن سنة ١٤٠١ هـ. وقد استثمر كل شريك مبلغ ١٢ ٠٠٠ ريال نقداً، وكل شريك له الحق في أرباح وخسائر الشركة بنسبة ٥٠٪. وقد انضم راجي إلى الشركة في بداية سنة ١٤٠٣ هـ مقابل استثمار مبلغ ١٤ ٥٠٠ ريال. وقد تم تسجيل انضمام راجي بجعل حساب النقدية مديناً وحساب رأس مال راجي دائناً بمبلغ ١٤ ٥٠٠ ريال. وأصبحت نسب توزيع الأرباح والخسائر للشركة الجديدة هي ٣ : ٢ : ١ لكل من السويل والسلمان وراجي على التوالي.

وفيما يلي المعلومات الإضافية عن كل سنة من السنوات الأربع الأولى والتي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة:

	سنة ١٤٠١هـ	سنة ١٤٠٢هـ	سنة ١٤٠٣هـ	سنة ١٤٠٤هـ	الاجمالي
	ريال	ريال	ريال	ريال	ريال
صافي الدخل كما ظهر في قوائم الدخل	١٨ ٠٠٠	٢٧ ٥٠٠	٣٦ ٠٠٠	٤٤ ٧٠٠	١٢٦ ٢٠٠
المسحوبات (المبالغ متساوية لكل شريك)	١٥ ٠٠٠	٢٢٠٠٠	٢٧ ٠٠٠	١٥ ٦٠٠	٧٩٦٠٠
حسابات العملاء غير المسجلة في نهاية العام	٥ ٠٠٠	٨ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠	٤٦٠٠٠
بضاعة تم إغفالها بالخطأ من مخزون آخر السنة	٣ ٠٠٠	٤ ٥٠٠	٦ ٦٠٠	١١ ٣٠٠	٢٥٤٠٠
حسابات الدائنين التي لم تسجل في نهاية السنة	٦ ٠٠٠	٤ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	١٧ ٥٠٠	٣٧٥٠٠
أرصدة حسابات					
رأس المال في نهاية العام:					
السويل	١٣ ٥٠٠	١٦ ٢٥٠	٢٥ ٢٥٠	٤٢ ٤٠٠	
السلمان	١٣ ٥٠٠	١٦ ٢٥٠	١٩ ٢٥٠	٢٨ ٩٥٠	
راجي			١١ ٥٠٠	١٣ ٧٥٠	

تم إعداد قائمة الدخل عن كل سنة باستخدام الأساس النقدي في المحاسبة ولذلك لم تسجل حسابات العملاء، كما أن المبالغ المدفوعة فقط في شراء البضاعة هي التي عولجت كتكلفة بضاعة مبيعة. وتعتبر كافة حسابات العملاء قابلة للتحصيل.

المطلوب:

أ ـ إعداد قائمة رأس مال الشركاء والتي تغطي فترة السنوات الأربع وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة. أدمج صافي الدخل والمسحوبات عن سنتي ١٤٠١ هـ، ١٤٠٢ هـ معاً وعن سنتي ١٤٠٣ هـ و ١٤٠٤ هـ معاً. وقم بإعداد جدول لإعادة تقدير صافي الدخل من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وذلك عن فترة سنتي ١٤٠١ هـ و١٤٠٢ هـ معاً وعن فترة سنتي ١٤٠٣ هـ، و ١٤٠٤ هـ معاً.

ب ـ إعداد ميزانية عمومية للشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. قم بإعداد جدول لحساب النقدية (بافتراض أن الأصول والإلتزامات ممثلة فقط في النقدية، وحسابات العملاء، والمخزون السلعي، وحسابات الدائنين).

جـ ـ استخدم المعلومات الواردة في المشكلة وأرصدة حسابات رأس مال الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ والمحددة في المطلوب (أ)، في إجراء قيد يومية لتعديل السجلات المحاسبية للشركة من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة.

المشكلة السابعة:

يقتسم كل من أحمد وبدير وجلال أرباح وخسائر شركتهم بنسبة ٣ : ٢ : ١ على التوالي. وتتميز الشركة بالنجاح في نشاطها كما تشير البيانات الخاصة بحسابات رأس مال الشركاء التالية:

	الاستثمارات الأصلية	الأرباح المحتجزة	الأرصدةالحالية
رأس مال أحمد	٣٨ ٠٠٠ ريال	٤٢ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
رأس مال بدير	٢١ ٣٠٠	٢٨ ٠٠٠	٤٩ ٣٠٠
رأس مال جلال	١١ ٥٠٠	١٢ ٥٠٠	٢٤ ٠٠٠
الإجمالي	٧٠ ٨٠٠ ريال	٨٢ ٥٠٠ ريال	١٥٣ ٣٠٠ ريال

وقد شعر جلال، في هذا الوقت، بالمرض وانفصل عن الشركة وتسلم مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وقد قرر أحمد وبدير الاستمرار في الشركة واقتسام الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد وافق بدير، نتيجة لتغير نسبة توزيع الأرباح والخسائر، على استثمار مبلغ إضافي قدره ١٢ ٠٠٠ ريال نقداً في الشركة. وقد دفع الاستثمار، إلا أن الشريكين واجها صعوبة في الاتفاق حول الطريقة التي ستستخدم في تسجيل انسحاب جلال من الشركة. فيرغب أحمد في إثبات قيمة الشهرة الضمنية للشركة بكل المبلغ المدفوع لجلال. إلا أن بدير يرى أن قيمة الشهرة التي يجب تسجيلها لا يجب أن تكون أكبر من المبلغ المدفوع لجلال عن نصيبه في شهرة الشركة. ويرى محاسب الشركة أن طالما تغيرت نسب توزيع الدخل، فيعتبر ذلك سبباً كافياً للإعتراف بالشهرة قبل انسحاب جلال. ويقترح جلال بأنه يمكن تجنب الخلاف حول الشهرة كلية بتسجيل أي مبلغ مدفوع للشريك المنفصل زيادة عن رصيد حساب رأسماله كمكافأة له من الشركاء الآخرين.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يراه كل شريك من الشركاء الثلاثة (اعتبر رأي كل شريك حالة مستقلة بذاتها).

ب ـ بافتراض بيع شركة التضامن عقب انسحاب جلال بفترة وجيزة إلى الشركة الشرقية مقابل مبلغ ١٧١ ٣٠٠ ريال نقداً، وتتعهد الشركة الشرقية بالتزامات شركة التضامن. قم بإعداد تحليل يبين كيفية توزيع النقدية بين أحمد وبدير في ظل كل بديل من البدائل الثلاثة للطرق المقترحة لمعالجة انسحاب الشريك جلال والسابق وصفها في المشكلة.

جـ ـ بافتراض نفس بيانات المشكلة، إلا أنه بدلاً من انسحاب جلال، وافق الشركاء الثلاثة على انضمام دكروري كشريك رابع مقابل استثمار مبلغ ١٠٠ ٤٥ ريال نقداً. وقد أعطى دكروري حصة في رأس المال مقدارها ٢٥٪ في صافي الدخل والخسارة. وسوف يتقاسم كل من أحمد وبدير وجلال النسبة المتبقاة من الدخل والخسائر ومقدارها ٧٥٪، وبنفس النسب الأصلية الخاصة بهم قبل انضمام دكروري. وإن كل من أحمد وبدير وجلال سحب مبلغ ٠٠٠ ١٠ ريال نقداً من الشركة. أجرى قيود اليومية اللازمة لإثبات المسحوبات القدية وانضمام الدكروري للشركة في ظل.

النقدية (١) أسلوب الشهرة.

(٢) أسلوب المكافأة.

د ـ إفترض نفس الحقائق الواردة في المطلوب (جـ) السابق، وأن صافي أصول الشركة بيعت عقب انضمام الدكروري بفترة وجيزة بمبلغ ٤٠٠ ١٧٦ ريال. وأن المشتري تعهد بسداد التزامات شركة التضامن. قم بإعداد تحليلاً يبين كيفية توزيع النقدية بين الشركاء الأربعة إذا كان انضمام الشريك الدكروري ثم إثباته باستخدام:

(١) أسلوب الشهرة.

(٢) أسلوب المكافأة.

المشكلة الثامنة:

دمر الحريق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٢ هـ متجراً لبيع أنواع الدهانات المختلفة تدميراً كاملاً، والذي يعمل كشركة تضامن بواسطة دفراوي، وهواري، وفرماوي. وكانت الأصول الوحيدة المتبقاة هي حساب بالبنك ورصيده ٧٦٥ ٢٦ ريالاً، ودعوى قضائية ضد شركة التأمين والتي تم تسويتها في بداية سنة ١٤١٣ هـ على أساس تعويض مقداره ٠٠٠ ٢٢٠ ريال. وقد دمر الحريق كافة السجلات المحاسبية. وبلغت دعاوي دائني الشركة ما قيمته ٠٠٠ ٣٢ ريال وذلك حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٢ هـ. وقد تأسست شركة التضامن الحالية في الثاني من محرم ١٤١١ هـ. ولكنها كانت تعمل بواسطة دفراوي وهواري منذ سنوات

عديدة وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. ولم يكتب عقد الشركة الجديدة المكونة من الشركاء الثلاثة وكان هناك خلاف قد ظهر بين الشركاء بخصوص شروط توزيع الأرباح والخسائر التي سبق الاتفاق عليها شفوياً. ولم تستعين الشركة بخدمات المحاسبين القانونيين باستثناء طلب استشارتهم بخصوص ضرائب الدخل وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ. وقد وكلت من قبل الشركة لتحديد خطة توزيع الأرباح والخسائر التي كانت متبعة عن سنة ١٤١١ هـ، حتى يمكن تطبيق نفس الخطة على إحداث سنة ١٤١٢ هـ، وعليه يمكن تحديد حق ملكية كل شريك حالياً في الشركة. وقد أقر الشركاء كتابة بأن خطة توزيع الأرباح المستخدمة عام ١٤١١ هـ كانت صحيحة، ويمكن تطبيقها بنفس الأسلوب على أرباح وخسائر سنة ١٤١٢هـ. وتتمثل المعلومات المتاحة لك في صورة من بيان بمعلومات ضرائب الشركة عن سنة ١٤١١هـ وكشف بمسحوبات الشركاء خلال سنة ١٤١٢ هـ. وفيما يلي كشف مسحوبات الشركاء عن سنة ١٤١٢ هـ، والذي وافق عليه الشركاء كتابة:

	دفراوي	هواري	فرماوي	الإجمالي
	ريال	ريال	ريال	ريال
بضاعة	١٥٠٠	٨٥٠	٢٣٠٠	٤٦٥٠
رواتب	٨٠٠٠		٦٠٠٠	١٤٠٠٠
مسحوبات نقدية أخرى	٧٥٠			٧٥٠
إجمالي المسحوبات	١٠٢٥٠	٨٥٠	٨٣٠٠	١٩٤٠٠

وقد أوضح لك دفراوي أن المبلغ الذي يمثل المسحوبات النقدية الأخرى وقدره ٧٥٠ ريالاً حدث بصورة عرضية عندما قامت المنشأة بسداد فاتورة تمثل دين شخصي على دفراوي وردت على عنوان الشركة بالخطأ.

وقد تم الحصول على المعلومات التالية من بيان المعلومات الخاصة بضرائب الشركة عن سنة ١٤١١ هـ:

	دفراوي	هواري	فرماوي	الاجمالي
	ريال	ريال	ريال	ريال
أرصدة حسابات رأس المال في غرّة محرم ١٤١١ هـ	٤٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	٩٢ ٥٠٠	١٨٢ ٥٠٠
أرصدة حسابات رأس المال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١١هـ.	٥١ ٠٠٠	٦١ ٠٠٠	٨٥ ٣٠٠	١٩٧٣٠٠
توزيع الأرباح والخسائر عن سنة ١٤١١ هـ:				
رواتب	١٢ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	٣٣ ٠٠٠
فوائد	٢ ٠٠٠	٢ ٥٠٠	٤ ٦٢٥	٩ ١٢٥
الباقي (بنسبة ١٥: ٣٠: ٥٥)	٦ ٨٢١	١٣ ٦٤٣	٢٥ ٠١١	٤٥ ٤٧٥
الإجمالي	٢٠ ٨٢١	٣١ ١٤٣	٣٥ ٦٣٦	٨٧ ٦٠٠

المطلوب:

أ ـ إعداد قائمة رأس مال الشركاء لشركة دفراوي وهواري وفرماوي عن سنة ١٤١٢ هـ، مؤيدة بملخص يوضح كيفية حساب صافي الدخل أو الخسارة عن سنة ١٤١٢ هـ، وكيفية توزيع صافي الدخل أو الخسارة بين الشركاء وفقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر المطبقة سنة ١٤١١ هـ. قرب جميع الأرقام في عملياتك الحسابية إلى أقرب ريال.

ب ـ ما مقدار النقدية التي تسلمها كل من دفراوي وهواري وفرماوي بافتراض انقضاء الشركة في بداية سنة ١٤١٣هـ؟

المشكلة التاسعة:

تمسك شركة بلوي وجلوي سجلاتها المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق، باستثناء الأسلوب المتبع بخصوص خسائر الائتمان. فلا يعترف بمصروف الديون المعدومة إلا عند تحديد حسابات العملاء التي لا يمكن تحصيلها وتقرير إعدامها، أي يتبع بالنسبة لها الأسلوب المباشر في إعدام الديون. ويتوقع الشريكان انضمام شريك ثالث للشركة هو فرهود، وقد أوكل إليك مهمة مراجعة السجلات المحاسبية للشركة قبل وقوع هذا الحدث. وقد اقترحت بأن تتحول الشركة إلى طريقة المخصص في المحاسبة عن ديون العملاء المشكوك في تحصيلها وذلك بأثر رجعي،

وعليه فسيتم تخطيط عملية انضمام فرهود على أساس المحاسبة في ظل أساس الاستحقاق. وفيما يلي المعلومات المتاحة:

السنة التي نشأت فيها حسابات العملاء	حسابات العملاء التي أعدمت			الحسابات المشكوك في تحصيلها الإضافية المقدرة
	سنة ١٤٠٢هـ	سنة ١٤٠٣هـ	سنة ١٤٠٤هـ	
	ريال	ريال	ريال	ريال
١٤٠١هـ	١ ٢٠٠	٢٠٠		
١٤٠٢	١ ٥٠٠	١ ٣٠٠	٦٠٠	٤٥٠
١٤٠٣		١ ٨٠٠	١ ٤٠٠	١ ٢٥٠
١٤٠٤			٢ ٢٠٠	٤ ٨٠٠
الاجمالي	٢ ٧٠٠	٣ ٣٠٠	٤ ٢٠٠	٦ ٥٠٠

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي حتى سنة ١٤٠٤ هـ. وقد تم تغيير خطة توزيع الأرباح والخسائر خلال سنة ١٤٠٤ هـ على النحو التالي: تدفع رواتب مقدارها ٨٠٠٠ ريال لبلوى، و ٦٠٠٠ لجلوى، ويوزع الباقي بنسبة ٦٠٪ لبلوى، و ٤٠٪ لجلوى. وقد بلغ صافي الدخل ٤٢ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيد يومية بالأثر الناتج عن تغير أسلوب المحاسبة عن مصروف الديون المشكوك في تحصيلها. مع تعضيد القيد بملخص يبين التغيرات في صافي الدخل عن السنة.

ب ـ إفترض أنه بعد إعداد قيد اليومية في المطلوب (أ) السابق، كان رأس مال بلوى ٢٨ ٠٠٠ ريال، ورأس مال جلوى ٢٢ ٠٠٠ ريال. وقد استثمر فرهود مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال ليحصل على حصة في صافي أصول الشركة مقدارها ٢٠٪ وحصة في صافي الدخل والخسارة مقدارها ٢٥٪. إشرح باستخدام قيود اليومية أسلوبين يمكن استخدامها لتسجيل انضمام فرهود للشركة. أي زيادة في رأس مال بلوى وجلوى ستوزع بنسبة ٦٠٪ و ٤٠٪. ما الأسلوب الأكثر فائدة لفرهود إذا

أصبح للشهرة وجود مادي من خلال عملية بيع الشركة بمكاسب؟ وما هو الأسلوب الأكثر فائدة لفرهود إذا افترضنا أن الشهرة سيتم إزالتها في العام التالي لانضمامه إلى الشركة؟

المشكلة العاشرة:

تم تأسيس مكتب محاماة في شكل شركة تضامن من ثلاثة محامين هم لبيب ومجدي وناجي، وذلك في ٣٠ من محرم ١٤٠١ هـ. وقد اتفق الشركاء الثلاثة على الآتي:

١ - أن يستثمر كل محامي أصول والتزامات مكتبه (منشأة فردية)، وأن يجعل حساب رأس مال كل شريك دائناً بقيمة تعادل القيمة الدفترية لصافي الأصول. وأن يضمن الشركاء بصفتهم الشخصية تحصيل كافة حسابات العملاء المقدمة منهم. وكانت الأصول والإلتزامات التي استحوذت عليها شركة التضامن كما يلي:

	لبيب	مجدي	ناجي
نقدية	١٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء	٢٨ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠	٣٢ ٠٠٠
أثاث ومكتبة قانون	٨ ٦٠٠	٥ ٠٠٠	١٢ ٤٠٠
مجمع الاستهلاك	(٤ ٨٠٠)	(٣ ٠٠٠)	(٩ ٤٠٠)
إجمالي الأصول	٤١ ٨٠٠	٢٤ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
يخصم - حسابات الدائنين	١ ٦٠٠	٣ ٨٠٠	٤ ٤٠٠
صافي الأصول (رأس المال المستثمر)	٤٠ ٢٠٠ ريال	٢٠ ٢٠٠ ريال	٤٠ ٦٠٠ ريال

٢ - قرر الشركاء شغل مكتب ناجي حتى ميعاد انتهاء عقد الإيجار في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠١ هـ. وقد كان الإيجار الشهر للمكتب ١٢٠٠ ريال، إلا أن الشركاء اتفقوا على أن هذا المعدل مغالي فيه وأن إيجار شهري قدره ٩٠٠ ريال يعتبر معدل معقول. كما اتفقوا على أن الزيادة في قيمة الإيجار الشهري ستحمل على ناجي في نهاية العام. وعند انتهاء عقد إيجار المكتب في ٣٠ من جمادي

الأخرة ١٤٠١ هـ، سينتقل الشركاء إلى مكتب جديد بإيجار شهري قدره ١٠٠٠ ريال.

٣ ـ عدم تحديد رواتب ثابتة للشركاء ولكن لكل شريك الحق في سحب ٢٠٪ من إجمالي الأتعاب الخاصة بعملاء المكتب وذلك خلال العام الأول من عمر الشركة. ويوزع الباقي من الأتعاب بعد خصم مصروفات تشغيل المكتب بجعل حسابات رأس مال الشركاء دائنة وفقاًللنسب التالية:

٤٠٪ للبيب و ٤٠٪ لمجدي و ٢٠٪ لناجي.. وقد انضم الزامل كشريك جديد للشركة في غرة ربيع الثاني ١٤٠١ هـ. وتحدد أن يكون له الحق في سحب ٢٠٪ من الأتعاب المحصلة من العملاء الجدد بعد غرة ربيع الثاني ١٤٠١ هـ بعد خصم المصروفات المتعلقة بهذه الأتعاب. وكانت المصروفات التي تخص أتعاب العملاء الجدد بنفس المعدل الخاص بإجمالي المصروفات بخلاف مصروف الديون المشكوك في تحصيلها، في علاقتها بإجمالي الأتعاب.

٤ ـ كانت الأتعاب عن سنة ١٤٠١ هـ كما يلي:

عملاء لبيب	٤٤ ٠٠٠ ريال
عملاء مجدي	٢٤ ٠٠٠
عملاء ناجي	٢٢ ٠٠٠
عملاء جدد بعد غرة محرم ١٤٠١ هـ:	
قبل غرة ربيع الثاني	٦ ٠٠٠
بعد غرة ربيع الثاني	٢٤ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات من الأتعاب	١٢٠ ٠٠٠ ريال

٥ ـ بلغ إجمالي المصروفات عنسنة ١٤٠١ هـ ٣٨ ٧٠٠ ريال غير مشتمل على مصروف الاستهلاك ومصروف الديون المشكوك في تحصيلها، ولكنه يشتمل على إجمالي المبلغ المدفوع للإيجار. وتستخدم الشركة الأسلوب المباشر بالنسبة للديون المعدومة. ويحسب الاستهلاك بنسبة ١٠٪ من التكلفة الأصلية للأصول القابلة للاستهلاك المستثمرة بواسطة الشركاء. وبلغت تكلفة الأصول القابلة

للاستهلاك المشتراة خلال سنة ١٤٠١ هـ ١٠٠٠٠ ريال وسيتم حساب استهلاكها عن نصف عام.

٦ ـ كانت المسحوبات النقدية التي جعلت بها حسابات مسحوبات الشركاء مدينة خلال سنة ١٤٠١ هـ كما يلي:

لبيب	١٠ ٤٠٠ ريال
مجدي	٨ ٨٠٠
ناجي	١١ ٦٠٠
زامل	٥ ٠٠٠
الاجمالي	٣٥ ٨٠٠ ريال

٧ ـ صدق على إعدام دين مقداره ٢٤٠٠ ريال من عملاء لبيب، و ٩٠٠ ريال من عملاء مجدي، كما أفلس بعض العملاء المدينين بمبلغ ٣٠٠٠ ريال والذين أعدت عن الأتعاب الملتزمين بها فواتير في شهر ربيع الأول، وتم عمل تسوية مع مدير التفليسة على أساس ٤٠ هللة عن كل ريال.

المطلوب:

إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ. موضحاً كافة العمليات الحسابية المؤيدة لها ومتجاهلاً ضرائب الدخل.

المشكلة الحادية عشرة:

تم الاتفاق بينك وبين شركة ليثي وماجد ونور، شركة تضامن، على تعديل سجلاتها المحاسبية وتحويلها إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك توقعاً لانضمام الشريك واصل إليها. وتمسك بعض حسابات الأستاذ وفقاً لأساس الاستحقاق والبعض الآخر وفقاً للأساس النقدي. وتم إقفال السجلات المحاسبية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ بمعرفة محاسب الشركة، الذي أعد ميزان المراجعة التالي:

شركة ل، م، ن
ميزان المراجعة
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ.

النقدية		١٨ ٢٥٠ ريال
حسابات العملاء		٤٠ ٠٠٠
المخزون السلعي		٢٦ ٠٠٠
الأراضي		٧٩ ٠٠٠
المباني		٥٠ ٠٠٠
مجمع استهلاك المباني	٢ ٠٠٠ ريال	
المعدات		٥٦ ٠٠٠
مجمع استهلاك المعدات	٨ ٢٥٠	
الشهرة		٥ ٠٠٠
حسابات الدائنين	٦٤ ٠٠٠	
مخصص خسائر المخزون المستقبلية	١٠ ٠٠٠	
رأس مال ليثي	٦٠ ٠٠٠	
رأس مال ماجد	٨٠ ٠٠٠	
رأس مال نور	٥٠ ٠٠٠	
الإجمالي	٢٧٤ ٢٥٠ ريال	٢٧٤ ٢٥٠ ريال

وقد كشفت الاستفسارات التي قمت بها عن الآتي:

١ ـ تأسست الشركة في ٢ من محرم ١٤٠٤ هـ، دون شروط في عقد الشركة عن كيفية توزيع الأرباح والخسائر. وقد تم توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤٠٤ هـ بالتساوي فيما بين الشركاء. وقد تم تعديل عقد الشركة على أن يبدأ تنفيذ التعديلات الجديدة من غرة محرم ١٤٠٥ هـ، وتنص خطة توزيع الأرباح والخسائر على النسب التالية: ٥٠٪ لليثي، و ٣٠٪ لماجد و ٢٠٪ لنور. كما نصت التعديلات الجديدة بالعقد على أن تمسك السجلات المحاسبية للشركة وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة، وأن أي تعديلات جوهرية أو تسويات

عن سنة ١٤٠٥ هـ يجب أن توزع طبقاً لنسب توزيع الأرباح الخاصة بسنة ١٤٠٥ هـ.

٢ ـ لم تسجل المبالغ التالية كمقدمات أو كمستحقات:

	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥هـ
تأمين غير مستنفد	٦٥٠ ريال	١ ٤٥٠ ريال
مبالغ محصلة مقدماً من العملاء	١ ١٠٠	٢٠٠
فوائد مستحقة	٣٠٠	

وقد تم إثبات المبالغ المحصلة مقدماً من العملاء كمبيعات في العام الذي استلمت فيه النقدية.

٣ ـ تم إثبات مخصص قدره ١٠ ٠٠٠ ريال في سنة ١٤٠٥ هـ (وجعل حساب المصروف مديناً) عن الانخفاض المتوقع في أسعار المخزون. وقد أقنعت الشركاء بأ هذا المخصص لا ضرورة له ويجب إزالته من السجلات المحاسبية.

٤ ـ اشتريت آلة في ٣ من محرم ١٤٠٥ هـ بمبلغ ٤٤٠٠ ريال، وجعل حساب مصروف الاستهلاك مديناً بقيمتها. ويقدر العمر الاقتصادي لهذه الآلة بعشر سنوات، وقيمة تخريدية مقدارها ٤٠٠ ريال. وتستهلك الشركة المعدات والآت الخاصة بها باستخدام طريقة القسط المتناقص بمضاعفة معدل القسط الثابت.

٥ ـ وافق الشركاء على عمل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها بنسبة ٢٪ من حسابات العملاء الجارية، و ٥٪ من حسابات العملاء التي انقضت فترة استحقاقها. وكانت الشركة لديها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ حسابات عملاء مقدارها ٥٤ ٠٠٠ ريال منها حسابات مقدارها ٤ ٠٠٠ ريال انقضت فترة استحقاقها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ ما يعادل ١٥٪ منها، ومن هذه القيمة مبلغ قدره ٤٠٠٠ ريال يمثل مبيعات تمت سنة ١٤٠٤ هـ ويعتبر قابل للتحصيل. وكانت حسابات العملاء التي تم إعدامها كما يلي:

	١٤٠٤ هـ	١٤٠٥ هـ
حسابات عملاء سنة ١٤٠٥ هـ.		٨٠٠ ريال
حسابات عملاء سنة ١٤٠٤ هـ	٢٥٠ ريال	١٠٠٠

٦ ـ سجلت الشهرة بطريقة سليمة سنة ١٤٠٥ هـ، وجعلت حسابات رأس مال الشركاء دائنة بمقدارها وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر، وذلك للإعتراف بزيادة قيمة الشركة الناتجة عن تحسن وزيادة حجم المبيعات. وقد وافق الشركاء على إزالة الشهرة قبل انضمام الشريك واصل إلى الشركة.

المطلوب:

أ ـ إعداد ميزان المراجعة المعدل (بعد التسويات) للشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وفقاً لأساس الاستحقاق في المحاسبة. يجب إثبات كافة التسويات التي ستؤثر على صافي الدخل في حسابات رأس مال الشركاء مباشرة، مع إعداد ورقة عمل لهذه التسويات موضحاً بها رقم وشرح كل تسوية قمت بها. كما يجب أن توضح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك. (غير مطلوب قوائم مالية أو قيود يومية بالشكل الرسمي لها. ولكن يجب إعداد ورقة عمل تتألف من أعمدة خاصة بميزان المراجعة غير المعدل، والتسويات، وميزان المراجعة المعدل).

ب ـ بغض النظر عن حل الجزء (أ) السابق، افترض أن صافي أصول الشركة قد قوم بطريقة صحيحة، وأن إجمالي رأس مال الشركاء المعدل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ كان ٠٠٠ ١٩٦ ريال، وإن واصل استثمر مبلغ قدره ٠٠٠ ٧٥ ريال في الشركة. إحسب قيمة الشهرة التي يجب أن تسجل في السجلات المحاسبية للشركة في ظل كل من الافتراضين البديلين التاليين، مع توزيع قيمة الشهرة على الشركاء:

١ ـ أن يمنح واصل حصة مقدارها $\frac{١}{٤}$ رأس المال والأرباح، مع بقاء نسب توزيع الأرباح والخسائر للشركاء الآخرين كما هي ٥٠ : ٣٠ : ٢٠ وذلك من الحصة المتبقاة من الأرباح ومقدارها $\frac{٣}{٤}$.

٢ ـ إن الشركة تحقق أرباحاً، ويتوقع استمرارها في تحقيق أرباح بمعدل سنوي قدره

٢٢٪ من رأس المال المستثمر. وأن المعدل العادي للعائد مقارنة بشركات التضامن الأخرى هو ٢٠٪. وأن يتم رسملة الزيادة في الأرباح (يتوقع أن تزيد أرباح شركة التضامن الجديدة بمعدل يفوق المعدل العادي) كشهرة بمعدل ٢٥٪. ويقتسم الشركاء الأرباح والخسائر (مشتملة على أي شهرة) بالنسب التالية: ٤٠٪ لليثي، و ٣٠٪ لماجد، و ١٠٪ لنور، و ٢٠٪ لواصل.

الفصـل الثاني

تصفية شركة التضامن، وشركات المحاصة

Partnership Liquidation; Joint Ventures

أولاً - تصفية شركة التضامن Partnership Liquidation

معنى التصفية The Meaning of Liquidation

تعني تصفيـة شركـة التضـامن إنهاء أنشـطتهـا، ويتم ذلـك عن طـريق بيـع الأصول، وسداد الإلتزامات، ثم توزيع أي نقدية متبقاة على الشـركاء. وفي بعض الحالات، قد تبـاع صافي أصـول الشركة كوحدة، وفي حـالات أخرى، قـد تباع الأصول على مراحل وعنـدئذٍ يجب استخـدام كل أو معـظم النقديـة التي تحصل في سداد المستحق للدائنين. ويقال عادةً إن تنظيم الأعمال يصبح في حالة تصفية أو في مرحلة تصفية عندما يتم إنهاء نشاطه الاقتصادي عن طريق تحويل أصوله إلى نقـدية وإجراء تسوية مع دائنيه. وقد تتم عملية التصفية بسرعة وقـد تستغرق عـدة شهور أو ربما عدة سنوات.

وقـد يستخـدم مصـطلح التصفيـة Liquidation بمعنى ضيق ليعني سـداد الإلتزامات، ولكننا في هذا الفصل نستخدمه بمعناه العـريض لنعني به إنهاء أنشـطة شـركة تضـامن. وهناك مصـطلح آخر يستخـدم عـادةً عنـد التصفيـة هـو التحقق Realization ويعني تحويل الأصـول إلى نقديـة. وعندمـا يتخذ قـرار بتصفية إحـدى شركات التضامن فيجب تعديـل السجلات المحـاسبية ثم إقفـالها، ويتضمن ذلـك إقفال صافي دخل أو خسارة الفترة المالية الأخيرة في حسابات رأس مال الشركاء.

وعادةً ما تبدأ عملية التصفية ببيع الأصول غير النقدية. وإذا أسفرت هذه العملية عن مكاسب أو خسائر فيجب توزيعها على الشركاء وفقاً لنسبة توزيع صافي الدخل على أن ترحل حصة كل شريك إلى حساب رأسماله. هذا وتعتبر أرصدة حسابات رأسمال الشركاء بمثابة نقطة البداية لتسوية حقوقهم، ولكن لا يدفع أي مبلغ لأي شريك حتى يتم سداد كل الالتزامات المستحقة على الشركة وإذا كانت النقدية المحصلة من بيع الأصول لا تكفي لدفع الالتزامات بالكامل، فعندئذٍ يحق لأي دائن له رصيد طرف الشركة أن يحصل على هذا الرصيد جبراً من الأصول الشخصية لأي شريك سواء أكان رصيد حساب رأسماله في الشركة مديناً أم دائناً. وكما أشرنا في الفصل السابق ينظر إلى شركة التضامن كوحدة مستقلة، ولكن لا ينبغي استخدام هذا المفهوم كوسيلة لتهرب الشركاء من التزاماتهم الشخصية نحو دائني الشركة.

توزيع الخسائر والمكاسب خلال التصفية

Division of Losses and Gains During Liquidation

من القواعد المحاسبية المألوفة والتي تتبع عند تصفية شركة التضامن توزيع الخسائر والمكاسب المحققة من بيع الأصول قبل توزيع النقدية. فعندما تباع الأصول توزع أي مكاسب أو خسائر على حسابات رأس مال الشركاء طبقاً لنسبة توزيع صافي الدخل. فقد جرت العادة على استخدام نسبة توزيع صافي الدخل من العمليات في توزيع المكاسب والخسائر الناتجة من التصفية ما لم يتفق الشركاء على ذلك. وبعد توزيع صافي خسائر ومكاسب التصفية على الشركاء سوف تتساوى الأرصدة النهائية لكل من حسابات رأسمال الشركاء وحسابات قروض الشركاء مع النقدية المتاحة للتوزيع عليهم. وعندئذٍ يتم دفع هذه النقدية إلى الشركاء وفقاً لحقوقهم النسبية في الشركة.

توزيع النقدية أو أي أصول أخرى على الشركاء

Distribution of Cash or Other Assets to Partners

بعد الانتهاء من سداد جميع الالتزامات المستحقة على الشركة، يمكن البدء في توزيع أي نقدية متبقاة من عملية التصفية على الشركاء. ولكن يصعب تحديد المبلغ

الممكن توزيعه على كل شريك قبل تعديل حسابات رأسمال الشركاء بقيمة المكاسب أو الخسائر الناتجة من بيع الأصول. ويعني ذلك أنه لا توزع نقدية على الشركاء إلا بعد بيع كل الأصول، لأن تحديد صافي المكسب أو الخسارة يتوقف على الانتهاء من بيع هذه الأصول. وسوف نعرض في هذا الفصل لعدة أمثلة يتم فيها بيع الأصول قبل توزيع أي مبلغ على الشركاء. وسوف نتناول أيضاًأسلوب التصفية على مراحل حيث يتم دفع مبالغ إلى الشركاء بعد بيع جزء من الأصول وسداد جميع الإلتزامات، ولكن دون معرفة للمكاسب أو الخسائر النهائية المتعلقة بالأصول التي ما زالت تحت البيع. والجدير بالذكر أن الأسلوب الذي يتبع عند دفع نقدية إلى الشركاء على مراحل قبل بيع كل الأصول يتم بطريقة تحول دون دفع مبالغ أكثر من اللازم إلى بعض الشركاء.

ويمكن القول بأن الخدمة الهامة التي يقدمها المحاسبون عند تصفية شركة تضامن هي تحديد الأسلوب الملائم لتوزيع النقدية أو أي أصول أخرى على الشركاء بعد سداد جميع الالتزامات. وقد يفضل الشركاء تسلم أصول معينة مثل السيارات والأثاث بدلاً من تحويلها إلى نقدية. وسواء أكان التوزيع على الشركاء سيتم نقداً أو في شكل أصول أخرى فمن الضروري اتباع قاعدة أساسية مؤاداها عدم توزيع أي شيء على الشركاء إلا بعد الأخذ في الاعتبار كل الخسائر والمصروفات المحتملة عن التصفية. ومن البديهي أن عدم الإلتزام بهذه القاعدة قد يؤدي إلى دفع مبالغ أكبر مما يستحقه بعض الشركاء ودفع مبالغ أقل مما يستحقه البعض الآخر. وإذا لم يتمكن أحد الشركاء من رد ما سبق أن حصل عليه بالزيادة فعندئذٍ قد يصبح الشخص الذي صرح بالدفع مسؤولاً بصفة شخصية عن أي خسائر قد يتعرض لها الشركاء الآخرين.

وعموماً تنظم معظم التشريعات الطريقة الواجب اتباعها عند توزيع النقدية بواسطة شركة التضامن تحت التصفية. وعادةً ما تتم هذه الطريقة وفقاً للخطوات التالية: (١) سداد المستحق إلى الدائنين بالكامل، (٢) سداد القروض المستحقة للشركاء، ثم دفع حسابات رأس مال الشركاء. وفي تصورنا أن إعطاء الأولوية في سداد قروض الشركاء قبل سداد رؤوس أموالهم يستند إلى منطق قانوني، ومع ذلك يبطل تنفيذ هذه القاعدة عملياً استناداً إلى عرف قانوني يطلق عليه «حق المقاصة»

(Right of offset). فإذا أصبح رصيد حساب رأس مال أحد الشركاء مديناً (أو هناك احتمال أن ينتهي إلى رصيد مدين اعتماداً على توقع حدوث خسائر في المستقبل)، فيجب استخدام أي رصيد دائن في حساب القرض الذي قد يكون مستحقاً لذلك الشريك لتعويض العجز المقابل (أو العجز المحتمل) في حساب رأسماله. وإذا تسلم الشريك صاحب القرض أي نقدية فيجب أن تسجل في الجانب المدين من حساب القرض.

وعموماً يؤدي استخدام «حق المقاصة» إلى أن إجمالي النقدية التي يتسلمها الشريك خلال التصفية تتساوى في مقدارها سواء تم معالجة القرض الذي حصلت عليه الشركة في حساب مستقل أو تم إدماجه في حساب رأس مال الشريك. فضلاً عن ذلك، فإن وجود حساب قرض لأحد الشركاء سوف لا يؤدي إلى تقديم توقيت الدفع إلى أي شريك خلال التصفية. ونتيجةً لذلك، قد تنخفض عدد الأعمدة التي تستخدم عند إعداد «قائمة التحقق والتصفية» Statement of realization and liquidation، التي سنعرضها في الصفحات التالية، نتيجة دمج رصيد حساب قرض الشريك مع رصيد حساب رأسماله. وإذا تضمنت «قائمة التحقق والتصفية» عموداً واحداً فقط لكل شريك، فسيكون المبلغ الأول الذي يظهر في ذلك العمود هو إجمالي حقوق الشريك (متضمناً أي قروض) في بداية عملية التصفية.

والجدير بالذكر أن الجمع بين حسابي قرض الشريك ورأسماله في قائمة التحقق والتصفية لا يعني الجمع بينهما في حسابات دفتر الأستاذ لأن التمييز بين رأس المال والقرض يعتبر من المبادىء الأساسية سواء لأغراض المحاسبة أو المتابعة.

التسوية النهائية للشركاء Final Settlement with Partners

سوف يتعادل المبلغ الذي يتسلمه كل شريك من تصفية الشركة مع: (١) رأسماله المستثمر، سواء سجل في حساب رأس المال أو حساب القرض، (٢) وحصة الشريك في صافي دخل أو خسارة العمليات مطروحاً منها المسحوبات (٣) ثم حصة الشريك في الخسائر أو المكاسب الناتجة من بيع الأصول خلال عملية التصفية. ويعني ذلك أن كل شريك سوف يتسلم من خلال عملية التسوية حقه في الشركة. وعموماً سوف يزداد هذا الحق بعناصر إيجابية تتمثل في رأس المال المستثمر

والحصة في صافي الدخل، وسوف ينخفض بعناصر سلبية تتمثل في المسحوبات والحصة في صافي الخسائر. وإذا كانت العناصر السالبة أكبر فسوف يظهر عجز في رأسمال الشريك (أي يظهر حساب رأس المال مديناً) وعندئذٍ يجب أن يدفع الشريك مقدار هذا العجز إلى الشركة. ومن البديهي أن فشل الشريك في الوفاء بالعجز الذي يظهر في حساب رأسماله يعني عدم التزامه بشروط العقد فيما يتعلق بتوزيع صافي الدخل والخسارة. وسوف يترتب على ذلك تحمل الشركاء الآخرين أكثر من حصتهم في الخسائر طبقاً لشروط العقد، ومن ثم يتسلمون مبالغ أقل من حقوقهم التي أسفرت عنها التسوية.

كفاية حقوق الشريك في استيعاب خسارة التصفية

Equity of each Partner is Sufficient to Absorb Loss from Liquidation

نفترض أن جلال ومجدي كانا شريكين في شركة تضامن وقررا تصفية الشركة، وكان صافي الدخل والخسارة يوزع بينهما بالتساوي، وكانت الميزانية العمومية كما ظهرت في ٣٠ من جمادي الثاني سنة ١٤٠٨ هـ قبل البدء في إجراءات التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة جلال ومجدي
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

الأصول			الالتزامات ورأس مال الشركة
١٠٠٠٠	النقدية	٢٠٠٠٠	الالتزامات
٧٥٠٠٠	الأصول الأخرى	٢٠٠٠٠	قرض الشريك مجدي
		٤٠٠٠٠	رأسمال الشريك جلال
		٥٠٠٠	رأسمال الشريك مجدي
٨٥٠٠٠	الاجمالي	٨٥٠٠٠	الاجمالي

وطبقاً للخطوة الأولى في عملية التصفية فقد تم بيع الأصول غير النقدية بمبلغ ٣٥٠٠٠ ريال تحصلت نقداً. ولأن القيمة الدفترية لهذه الأصول كانت

٧٥٠٠٠ ريال فقد أسفر بيعها عن خسارة قدرها ٤٠,٠٠٠ ريال تم تحميلها على الشريكين بالتساوي. ولأن حساب رأس مال الشريك مجدي يشتمل على ٥٠٠٠ ريال فقط، فقد كان من الضروري ممارسة «حق المقاصة» ولذلك بتحويل مبلغ ١٥٠٠٠ ريال من حساب قرض الشريك مجدي إلى حساب رأسماله. ونعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية عن الفترة من غرة رجب حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ حيث توضح طريقة توزيع الخسارة بين الشريكين، وسداد المستحق للدائنين، ثم توزيع النقدية المتبقاة على الشريكين.

شركة جلال ومجدي

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من غرة رجب حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ

البيــــان	الأصــول		الالتزامات	قرض الشريك مجدي	رأسمال الشريكين	
	النقدية	أخرى			جلال (٥٠٪)	مجدي (٥٠٪)
الأرصدة قبل التصفية	١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٥٠٠٠
بيع الأصول غير النقدية بخسارة قدرها ٤٠٠٠٠ ريال	٣٥٠٠٠	(٧٥٠٠٠)				(٢٠٠٠٠)
الأرصدة	٤٥٠٠٠		٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)
المسدد إلى الدائنين	(٢٠٠٠٠)		(٢٠٠٠٠)			
الأرصدة	٢٥٠٠٠			٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)
تعويض العجز في رأسمال مجدي من حساب القرض				(١٥٠٠٠)		١٥٠٠٠
الأرصدة	٢٥٠٠٠			٥٠٠٠	٢٠٠٠٠	
المبالغ المدفوعة إلى الشريكين	(٢٥٠٠٠)			(٥٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	

وكما أشرنا آنفاً، كان يمكن عند إعداد قائمة التحقق والتصفية السابقة الجمع

بين حسابي قرض الشريك مجدي وقدره ٢٠٠٠٠ ريال ورأسماله وقدره ٥٠٠٠ ريال، وعندئذٍ تصبح جملة حقوقه قبل تسوية التصفية مبلغ ٢٥٠٠٠ ريال. والجدير بالذكر أن مثل هذا الإجراء يعتبر ملائماً لأن الأولوية التي يكفلها القانون لحساب قرض الشريك لا تؤثر سواء على المبلغ الإجمالي الذي يدفع للشريك أو على توقيت دفع النقدية إلى الشركاء خلال التصفية.

ويلاحظ في مثالنا السابق أن الشريك جلال تسلم مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً بينما تسلم الشريك مجدي مبلغ ٥٠٠٠ ريال. فضلاً عن ذلك لم يوزع على كلا الشريكين أي نقدية إلا بعد سداد المستحق للدائنين بالكامل. وقد كانت الأصول المتاحة بعد سداد الدائنين مقصورة على حساب النقدية برصيد قدره ٢٥٠٠٠ ريال، وقد كان من المنطقي دفعها إلى الشريكين حسب حصة كل منهما في تسوية التصفية. ويتضح أيضاً أن حساب قرض الشريك لم يكن له تأثير على عملية التصفية. ولذلك، فإننا عند عرض الأمثلة التوضيحية التالية سوف لا نخصص عموداً مستقلاً لحساب قرض الشريك في «قائمة التحقق والتصفية». فإذا كان هناك قرضاً لأحد الشركاء فسوف يدمج في رصيد حساب رأسماله عند إعداد قائمة التحقق والتصفية.

عدم كفاية حقوق أحد الشركاء في استيعاب حصته في خسائر التصفية

Equity of one partner is not sufficient to absorb that partner's share of loss from liquidation

في هذه الحالة، سوف يترتب على توزيع الخسارة الناتجة من بيع الأصول ظهور رصيد حساب رأسمال أحد الشركاء مديناً. وقد لا يكون لهذا الشريك حساب قرض، أو قد يكون له قرض ولكن قد لا يكفي إجمالي كل من حساب القرض وحساب رأسماله في تغطية الحصة التي تحملها من الخسارة الناتجة من بيع الأصول. وحتى يمكن تنفيذ الاتفاق المبرم بين الشركاء، يجب على هذا الشريك أن يدفع إلى الشركة قدر كاف من النقدية لتغطية العجز في رأسماله. وإذا لم يتمكن الشريك من تنفيذ ذلك فيجب أن يحمل العجز في حساب رأسماله على الشركاء الآخرين كخسارة إضافية يتم توزيعها بنفس النسبة التي كانت تستخدم في توزيع

صافي الدخل أو الخسارة بينهم. ولتوضيح ذلك نفترض أن الميزانية التالية متعلقة بشركة تضامن تخص الشركاء سعد وأشرف ووليد قبل التصفية مباشرة:

شركة سعد وأشرف ووليد
الميزانية العمومية
في ٢٠ من جمادي الأول ١٤٠٨ هـ

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركاء	
٢٠٠٠٠ ريال	النقدية	٣٠٠٠٠ ريال	الالتزامات
٨٠٠٠٠	أصول أخرى	٤٠٠٠٠	رأسمال سعد
		٢١٠٠٠	رأسمال أشرف
		٩٠٠٠	رأسمال وليد
١٠٠٠٠٠ ريال	إجمالي	١٠٠٠٠٠ريال	إجمالي

وقد كانت الأرباح توزع بنسبة ٢٠٪ للشريك سعد، و ٤٠٪ لكل من الشريكين أشرف ووليد. وعند التصفية حققت الأصول الأخرى مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال نقداً بينما كانت قيمتها الدفترية ٨٠٠٠٠ ريال مما أدى إلى خسارة قدرها ٣٠٠٠٠ ريال. وقد تحمل الشريك وليد بنسبة ٤٠٪ من هذه الخسارة، أي ١٢٠٠٠ ريال (٣٠٠٠٠ × ٤٠٪ = ١٢٠٠٠ ريال)، مما أدى إلى ظهور رصيد مدين في حساب رأسماله بمبلغ ٣٠٠٠ ريال. ونعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية بافتراض أن الشريك وليد قام بسداد العجز في حساب رأسماله نقداً.

شركة سعد وأشرف ووليد
قائمة التحقق والتصفية
خلال الفترة من ٢١ جمادي الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		سعد (٢٠٪)	أشرف (٤٠٪)	وليد (٤٠٪)
الأرصدة قبل التصفية	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٩٠٠٠
بيع الأصول الأخرى بخسارة قدرها ٣٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠	(٨٠٠٠٠)		(٦٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
أرصدة	٧٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
المسدد إلى الدائنين	(٣٠٠٠٠)		(٣٠٠٠٠)			
أرصدة	٤٠٠٠٠			٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
نقدية محصلة من الشريك وليد	٣٠٠٠					٣٠٠٠
أرصدة	٤٣٠٠٠			٣٤٠٠٠٠	٩٠٠٠	
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٤٣٠٠٠)			(٣٤٠٠٠)	(٩٠٠٠)	

وعلى العكس من افتراضنا السابق، سوف نفترض أن الشريك وليد لم يتمكن من سداد العجز الذي ظهر في حساب رأسماله وقدره ٣٠٠٠ ريال. وإذا تقرر توزيع النقدية المتاحة بعد سداد الدائنين على الشريكين سعد وأشرف فعندئذ تظهر قائمة التحقق والتصفية على النحو التالي:

شركة سعد وأشرف ووليد
قائمة التحقق والتصفية
خلال الفترة من ٢١ جمادي الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيـــان	الأصـــول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		سعد (٢٠٪)	أشرف (٤٠٪)	وليد (٤٠٪)
الأرصدة قبل التصفية	٢٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٩٠٠٠
بيع الأصول الأخرى بخسارة ٣٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠	(٨٠٠٠٠)		(٦٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
أرصدة	٧٠٠٠٠		٣٠٠٠٠	٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
المسدد إلى الدائنين	(٣٠٠٠٠)		(٣٠٠٠٠)			
أرصدة	٤٠٠٠٠			٣٤٠٠٠	٩٠٠٠	(٣٠٠٠)
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٤٠٠٠٠)			(٣٣٠٠٠)	(٧٠٠٠)	
أرصدة				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)

ويلاحظ من القائمة السابقة أنه تم دفع ٣٣٠٠٠ ريال إلى الشريك سعد ومبلغ ٧٠٠٠ ريال إلى الشريك أشرف بحيث يترك في حساب رأسمال كل منهما رصيداً دائناً يكفي لاستيعاب حصتهم الإضافية في الخسارة الناتجة من عدم تمكن الشريك وليد من سداد مبلغ ٣٠٠٠ ريال إلى الشركة. ولأن نسبة توزيع الدخل كانت ٢٠٪ للشريك سعد، و ٤٠٪ للشريك أشرف، فقد تم توزيع الخسارة الإضافية المحتملة على كلا الشريكين بنسبة $\frac{٢}{٦}$ للشريك سعد، أي مبلغ ١٠٠٠ ريال، وبنسبة $\frac{٤}{٦}$ للشريك أشرف، أي مبلغ ٢٠٠٠ ريال. ونوجه النظر إلى أن النقدية التي كانت متاحة وقدرها ٤٠٠٠٠ ريال تم توزيعها على الشريكين بطريقة تسمح ببقاء رصيد دائن في حساب رأسمال الشريك سعد قدره ١٠٠٠ ريال، وتسمح ببقاء رصيد دائن في حساب رأسمال الشريك أشرف قدره ٢٠٠٠ ريال.

وإذا افترضنا أنه فيما بعد تم تحصيل مبلغ ٣٠٠٠ ريال من الشريك وليد،

فعندئذٍ يدفع مبلغ ١٠٠٠ ريال إلى الشريك سعد ومبلغ ٢٠٠٠ ريال للشريك أشرف. وفي هذه الحالة يمكن تكملة قائمة التحقق والتصفية السابقة على النحو التالي:

بيـــان	الأصـــول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		سعد (٢٠٪)	أشرف (٤٠٪)	وليد (٤٠٪)
الرصيد من القائمة السابقة				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)
المحصل من الشريك وليد	٣٠٠٠					٣٠٠٠
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٣٠٠٠)			(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)	

أما إذا افترضنا أن الشريك وليد لم يتمكن من سداد المبلغ المستحق عليه، فعندئذٍ يجب تكملة قائمة التحقق والتصفية عن طريق إعدام العجز في حساب رأسمال الشريك وليد مقابل تحميله على الشريكين الآخرين كما يلي:

بيـــان	الأصـــول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		سعد (٢٠٪)	أشرف (٤٠٪)	وليد (٤٠٪)
الرصيد من القائمة الأساسية				١٠٠٠	٢٠٠٠	(٣٠٠٠)
خسائر إضافية نتيجة العجز في رأسمال وليد				(١٠٠٠)	(٢٠٠٠)	٣٠٠٠

عدم كفاية حقوق شريكين في استيعاب حصتيهما في خسائر التصفية

Equities of TWO partners are not sufficient to absorb their shares of loss from liquidation

لاحظنا من الجزء السابق أن عدم قدرة أحد الشركاء على دفع قيمة العجز في رأسماله يؤدي إلى تحمل الشركاء الآخرين لخسائر إضافية. ومع ذلك قد يكون لدى أحد الشركاء رأسمال، أو رأسمال وقرض يكفيان لاستيعاب حصته من الخسائر المباشرة التي تنتج من بيع الأصول، ولكن لا تكفي حقوقه المتبقاة بعد ذلك لاستيعاب خسائر إضافية، سواء فعلية أو محتملة قد تنتج من عدم قدرة أحد الشركاء على سداد العجز الذي ظهر في حساب رأسماله. ويعني ذلك أن عدم تحصيل العجز الذي قد يظهر في حساب رأسمال أحد الشركاء قد يؤدي إلى ظهور عجز في حساب رأسمال شريك آخر. وقد يتمكن أو لا يتمكن هذا الشريك من سداد ذلك العجز.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن محمود وحمودة وحمادة، وحمدان شركاء في شركة تضامن، ويوزع صافي الدخل والخسائر بينهم بنسبة ١٠٪، ٢٠٪، ٣٠٪، ٤٠٪ على التوالي. وقد تقرر تصفية الشركة في العاشر من شعبان ١٤٠٨ هـ حيث كانت رؤوس أموال الشركاء ٣٠٠٠٠، ٣٢٠٠٠، ٣٠٠٠٠، ٨٠٠٠ ريال على التوالي. وقد تم بيع الأصول غير النقدية بخسارة قدرها ٨٠٠٠٠ ريال. وبعد سداد المستحق للدائنين بالكامل كانت النقدية المتاحة لتوزيعها على الشركاء مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال. والقاعدة العامة الواجب اتباعها عند التوزيع في هذه الحالة، هي أن يدفع لكل شريك قيمة الزيادة في رصيد حساب رأسماله عن أي خسائر إضافية محتملة قد يتحملها ذلك الشريك. وطبقاً لذلك، يخفض رصيد حساب رأسمال الشريك بالمبلغ الذي يستوعب الخسائر الإضافية المتوقع أن يتحملها ذلك الشريك نتيجة عدم قيام الشركاء الآخرين بسداد العجز في حسابات رأسمالهم. وفي مثل هذه الحالة يجب تحديد المبالغ الواجب دفعها لكل شريك عند إعداد قائمة التحقق والتصفية، ونوضح في الجدول التالي كيفية تحديد هذه المبالغ:

شركة محمود وحمودة وحمادة وحمدان
تحديد المبالغ النقدية الواجب دفعها للشركاء
في ١٥ من شعبان ١٤٠٨ هـ

بيـــــان	رأسمال الشركاء			
	محمود (١٠٪)	حمودة (٢٠٪)	حمادة (٣٠٪)	حمدان (٤٠٪)
أرصدة حسابات رأس المال قبل توزيع نقدية على الشركاء.	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠)
توزيع خسائر إضافية على الشركاء محمود، وحمودة، وحمادة، بنسبة ١٠٪، ٢٠٪، ٣٠٪ نتيجة ظهور عجز في رأسمال حمدان.	(٤٠٠٠)	(٨٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	٢٤٠٠٠
أرصدة	١٨٠٠٠	٨٠٠٠	(٦٠٠٠)	
توزيع خسائر إضافية على الشريكين محمود وحمودة بنسبة ١٠٪، ٢٠٪، نتيجة ظهور عجز في رأسمال حمادة	(٢٠٠٠)	(٤٠٠٠)	٦٠٠٠	
المبالغ الواجب دفعها للشركاء.	١٦٠٠٠	٤٠٠٠		

ويتضح من هذا الجدول أن النقدية المتاحة وقدرها ٢٠٠٠٠ ريال قد توزع بدفع مبلغ ١٦٠٠٠ ريال إلى الشريك محمود، و ٤٠٠٠ ريال إلى الشريك حمودة. فإذا ظهرت أدلة بأن الشريك حمدان لن يتمكن من سداد العجز في حساب رأسماله وقدره ٢٤٠٠٠ ريال، فعندئذٍ سوف يؤدي توزيع هذه الخسارة الإضافية على الشركاء الثلاثة إلى تحول الرصيد الدائن في حساب رأسمال الشريك حمادة إلى رصيد مدين. ويعني ذلك أن الشريك حمادة ليس له الحق في الحصول على نقدية. وإذا تأكد أيضاً عدم مقدرة الشريك حمادة على سداد العجز في رأسماله، فعندئذٍ يجب أن يكون الرصيد المتبقي في حسابي رأسمال محمود وحمودة بعد دفع النقدية إليهما يكفي لاستيعاب الخسائر الإضافية التي تحول إليهما نتيجة العجز في حساب رأسمال حمادة وقدره ٦٠٠٠ ريال، حيث يتحمل منها الشريك محمود مبلغ

٢٠٠٠ ريال، والشريك حمودة مبلغ ٤٠٠٠ ريال.

وبناءً على ذلك نعرض قائمة التحقق والتصفية كما تظهر عن الفترة من غرة شعبان حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ.

شركة محمود وحمودة وحمادة وحمدان

قائمة التحقق والتصفية

عن الفترة من غرة شعبان حتى ١٥ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء			
	النقدية	الأخرى		محمود	حمودة	حمادة	حمدان
الأرصدة قبل التصفية	٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٢٠٠٠	٣٠٠٠٠	٨٠٠٠
بيع الأصول غير النقدية بخسارة ٨٠٠٠٠ ريال.	١٢٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠)		(٨٠٠٠)	(١٦٠٠٠)	(٢٤٠٠٠)	(٣٢٠٠٠)
أرصدة	١٤٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠)
المسدد إلى الدائنين	(١٢٠٠٠٠٠)		(١٢٠٠٠٠)				
أرصدة	٢٠٠٠٠			٢٢٠٠٠	١٦٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء وفقاً للجدول السابق.	(٢٠٠٠٠)			(١٦٠٠٠)	(٤٠٠٠)		
أرصدة				٦٠٠٠	١٢٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٤٠٠٠)

إعسار الشركة دون إعسار الشركاء

Partnership is Insolvent but partners are solvent

إذا تعرضت إحدى شركات التضامن للإفلاس، فعلى الأقل سوف يظهر

رصيد حساب رأسمال أحد الشركاء وربما كل الشركاء مديناً. وعلى أي حال، سوف يكون إجمالي الأرصدة المدينة لحسابات رأس المال أكبر من إجمالي الأرصدة الدائنة. وإذا قام الشريك أو الشركاء ذوي الأرصدة المدينة بدفع العجز في حسابات رأسمالهم سوف يتاح للشركة النقدية التي تفي بسداد الإلتزامات بالكامل. ومع ذلك، قد يطلب دائنو الشركة من أي شريك بصفته الشخصية أن يدفع المبالغ المستحقة لهم سواء أكان رصيد حساب رأسماله مديناً أو دائناً، فالعلاقة التعاقدية مع الدائنين لا تعتبر شركة التضامن وحدة مستقلة. وإذا قام أحد الشركاء بدفع مبالغ إلى دائني الشركة تسجل في الجانب الدائن من حساب رأسماله.
ولتوضيح حالة إعسار إحدى الشركات وعدم إعسار الشركاء (حيث تزيد أصولهم الشخصية عن الالتزامات)، نفترض أن غسان وعدنان ورشوان شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بالتساوي، وكانت الميزانية العمومية للشركة في العاشر من جمادي الأولى سنة ١٤٠٨ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة غسان وعدنان ورشوان
الميزانية العمومية
في ١٠ من جمادى الأولى ١٤٠٨هـ

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركاء	
١٥٠٠٠ ريال	النقدية	٦٥٠٠٠ ريال	الالتزامات
٨٥٠٠٠	الأصول الأخرى	١٨٠٠٠	رأسمال غسان
		١٠٠٠٠	رأسمال عدنان
		٧٠٠٠	رأسمال رشوان
١٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

وفي الثاني عشر من جمادي الأولى ١٤٠٨ هـ بيعت الأصول غير النقدية بمبلغ ٤٠٠٠٠ ريال نقداً. ولأن القيمة الدفترية لهذه الأصول كانت ٨٥٠٠٠ ريال فقد أسفرت عملية البيع عن خسارة قدرها ٤٥٠٠٠ ريال تم توزيعها بين الشركاء

الثلاثة بالتساوي. ونتيجةً لذلك أصبحت النقدية المتاحة بالشركة ٥٥٠٠٠ ريـال تم استخدامها في سداد معظم حسابات الدائنين، وأصبح الرصيد المتبقي لهم على الشركة ١٠٠٠٠ ريال. وبعد أن استوعب الشريك غسان ثلث الخسارة أصبح رصيد حساب رأسماله دائناً بمبلغ ٣٠٠٠ ريال أما الشريكان عدنان ورشوان فقد أصبحا مدينان للشركة بمبلغ ٥٠٠٠، ٨٠٠٠ ريال على التوالي. فاذا افترضنا أن الشريكين عدنان ورشوان قد سددا العجز في حساب رأسمالهما، فعندئذٍ تصبح النقدية المتاحة للشركة ١٣٠٠٠ ريال يمكن أن يدفع منها ١٠٠٠٠ ريال إلى الدائنين سداداً لحساباتهم ويدفع المبلغ الباقي وقدره ٣٠٠٠ ريال إلى الشريك عدنان. ونحاول التعبير عن الأحداث السابقة في قائمة التحقق والتصفية التالية:

شركة غسان وعدنان ورشوان

قائمة التحقق والتصفية

عن الفترة من ١١ جمادى الأولى حتى ٣٠ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيـــان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		غسان (١/٣)	عدنان (١/٣)	رشوان (١/٣)
الرصيد قبل التصفية	١٥٠٠٠	٨٥٠٠٠	٦٥٠٠٠	١٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٧٠٠٠
المحقق من بيع الأصول الأخرى بخسارة ٤٥٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠	(٨٥٠٠٠)		(١٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
رصيد	٥٥٠٠٠		٦٥٠٠٠	٣٠٠٠	(٥٠٠٠)	(٨٠٠٠)
سداد جزء من حساب الدائنين	(٥٥٠٠٠)		٥٥٠٠٠			
رصيد	٠٠		١٠٠٠٠	٣٠٠٠	(٥٠٠٠)	(٨٠٠٠)
تحصيل العجز في حسابي عدنان ورشوان	١٣٠٠٠				٥٠٠٠	٨٠٠٠

بيـــان	الأصـول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخـرى		غسان (١/٣)	عدنان (١/٣)	رشوان (١/٣)
رصيد	١٣٠٠٠		١٠٠٠٠	٣٠٠٠		
سداد باقي المستحق للدائنين	(١٠٠٠٠)		(١٠٠٠٠)			
رصيد	٣٠٠٠			٣٠٠٠		
المدفوع إلى الشريك غسان	(٣٠٠٠)			(٣٠٠٠)		

وعلى عكس مما سبق نفترض أن الشريكين عدنان ورشوان تأخرا في دفع العجز في حسابي رأسماليهما، وخلال فترة التأخير طلب الدائنون من الشريك غسان سداد المبلغ المتبقى لهم وقدره ١٠٠٠٠ ريال. فإذا قام الشريك غسان بدفع المبلغ المستحق للدائنين فسوف ترتفع حقوقه من ٣٠٠٠ ريال إلى ١٣٠٠٠ ريال. وإذا قام الشريكان عدنان ورشوان بعد ذلك بسداد العجز في حسابيهما وقدره ١٣٠٠٠ ريال فيجب دفعها بالكامل إلى الشريك غسان سداداً لحسابه.

وهناك أسلوب بديل قد يلجأ إليه الدائنون، وهو أن يتسلموا باقي المستحق لهم على الشركة وقدره ١٠٠٠٠ ريال من الشريكين عدنان ورشوان مباشرة. وإذا حدث ذلك، يجب أن يسجل المبلغ المدفوع في الجانب الدائن من حساب رأسمال كل منهما، وعندئذٍ يختفي الإلتزام المستحق عليهما للشركة. والجدير بالذكر أن النتيجة ستكون واحدة سواء قام الشركاء ذوي الأرصدة المدينة بدفع العجز في رأسمالهم إلى الشركة أو إلى الدائنين مباشرة فالدائنون سوف يحصلون على حقوقهم بالكامل، وخسارة التصفية سوف توزع على الشركاء طبقاً لشروط عقد الشركة.

إعسار الشركة والشركاء

Partnership is insolvent and partners are insolvent

افترضنا في المثال السابق أن الشركة تعرضت للإفلاس، بينما كان الشركاء موسرين ولذلك كانت لديهم القدرة على سداد قيمة العجز في رأسمالهم إلى

الشركة. أما في هذا الجزء سوف نفترض أن الشركة معرضة للإفلاس، وأن هناك شريك أو أكثر معرضين أيضاً للإفلاس. وفي هذه الحالة يثار التساؤل حول الحقوق النسبية لمجموعتين من الدائنين: المجموعة الأولى ـ هم دائنو الشركة، والمجموعة الثانية ـ هم دائنو الشركاء كأفراد. وعادة ما ينص القانون بأن تكون الأولوية في أصول الشركة لدائنيها، بينما تكون الأولوية لدائني الشركاء في أصولهم الشخصية. وبعد أن تدفع الشركة التزاماتها بالكامل يكون لدائني الشريك الحق على أصول الشركة في حدود حقوق ملكية الشريك. وبعد أن يحصل دائنو الشريك على حقوقهم بالكامل من أصول الشريك الشخصية، يمكن لدائني الشركة الرجوع على ما تبقى من هذه الأصول بصرف النظر عما إذا كان رصيد حساب رأسماله مديناً أو دائناً. ويكفل القانون هذا الحق لدائني الشركة عندما يثبت عدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها.

ولتوضيح الحقوق النسبية لكل من دائني الشركة المعرضة للإفلاس ودائنو الشريك المعرض للإفلاس، نفترض أن وحيد وفريد ووليد شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بالتساوي، وقد كانت الميزانية العمومية الخاصة بالشركة كما ظهرت في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة وحيد وفريد ووليد
الميزانية العمومية
في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركاء	
١٠٠٠٠ ريال	النقدية	٦٠٠٠٠ ريال	الالتزامات
١٠٠٠٠٠	الأصول الأخرى	٥٠٠٠	رأسمال وحيد
		١٥٠٠٠	رأسمال فريد
		٣٠٠٠٠	رأسمال وليد
١١٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	١١٠٠٠٠ ريال	الإجمالي

ونفترض أيضاً أنه في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ كان لدى الشركاء الأصول والالتزامات الشخصية التالية بخلاف حقوقهم في شركة التضامن المشار إليها آنفاً:

قائمة أصول والتزامات الشركاء الشخصية

اسم الشريك	الأصول الشخصية	الالتزامات الشخصية
الشريك وحيد	١٠٠٠٠٠	٢٥٠٠٠
الشريك فريد	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الشريك وليد	٥٠٠٠	٦٠٠٠٠

وإذا افترضنا أن أصول الشركة غير النقدية تم بيعها بخسارة قدرها ٦٠٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تظهر قائمة التحقق والتصفية على النحو التالي:

شركة وحيد وفريد ووليد

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من غرة ذي الحجة حتى ١٢ منه سنة ١٤٠٨ هـ

بيــان	الأصــول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		وحيد	فريد	وليد
الرصيد قبل التصفية	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٥٠٠٠	١٥٠٠٠	٣٠٠٠٠
المحقق من بيع أصول بخسارة ٦٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠	(١٠٠٠٠٠)		(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
أرصدة	٥٠٠٠٠		٦٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
المسدد إلى الدائنين	(٥٠٠٠٠)		(٥٠٠٠٠)			
أرصدة			١٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠

ويلاحظ من القائمة السابقة أن دائني الشركة قد حصلوا على كل النقدية المتاحة بالشركة وما زال لهم حقوق قدرها ١٠٠٠٠ ريال. ولا يستطيع دائنو الشركة الرجوع على الشريكين فريد ووليد بصفة شخصية لتحصيل باقي المستحق لهم على

الشركة لأن أصول فريد تكفي بالكاد لسداد التزاماته، بينما أصول وليد لا تكفي لسداد التزاماته الشخصية. ومع ذلك، يمكن لدائني الشركة تحصيل مستحقاتهم بالكامل من الشريك وحيد لأنه موسر. وبالرغم من أن حساب رأسمال الشريك وحيد أسفر عن عجز قدره ١٥٠٠٠ ريال، إلا أن ذلك لا يحول دون قيام دائنو الشركة بالرجوع عليه بصفته الشخصية لتحصيل مستحقاتهم طالما أن أصوله الشخصية تفوق التزاماته، وبصرف النظر عما إذا كان رصيد حساب رأسماله في الشركة مديناً أو دائناً. ونحاول فيما يلي تكملة ورقة العمل السابقة لتوضيح كيفية قيام الشريك وحيد بسداد الالتزام المستحق لدائني الشركة وقدره ١٠٠٠٠ ريال. ولأننا افترضنا مسبقاً بأن أصول وحيد الشخصية قدرها ١٠٠٠٠٠ ريال والتزاماته الشخصية ٢٥٠٠٠ ريال فهو عندئذٍ يمكنه دفع ٥٠٠٠ ريال أخرى حتى يسدد باقي العجز في حساب رأسماله. ويجب دفع هذا المبلغ إلى الشريك وليد لأنه الشريك الوحيد الذي يظهر حساب رأسماله رصيداً دائناً.

تابع قائمة التحقق والتصفية

بيــــان	النقدية	الالتزامات	رأسمال الشركاء		
			وحيد ($\frac{١}{٣}$)	فريد ($\frac{١}{٣}$)	وليد ($\frac{١}{٣}$)
الأرصدة السابقة		١٠٠٠٠	(١٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
المسدد إلى الدائن بمعرفة الشريك وحيد		(١٠٠٠٠)	١٠٠٠٠		
أرصدة			(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
استثمار إضافي بمعرفة الشريك وحيد	٥٠٠٠		٥٠٠٠		
أرصدة	٥٠٠٠			(٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
المدفوع إلى الشريك وليد (أو دائنيه)	(٥٠٠٠)				(٥٠٠٠)
أرصدة				(٥٠٠٠)	٥٠٠٠

وتوضح هذه القائمة أن الشريك فريد ما زال مديناً للشركة بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. وإذا رجعنا إلى الأصول الشخصية للشريك فريد سنجدها تتعادل تماماً مع التزاماته الشخصية وقدرها ٥٠٠٠٠ ريال. وطبقاً للقواعد القانونية المألوفة يجب أن تستخدم كل الأصول الشخصية للشريك فريد في الوفاء بالتزاماته الشخصية. أما العجز في حساب رأسماله بالشركة وقدره ٥٠٠٠ ريال فيمثل خسارة إضافية يجب توزيعها بالتساوي بين الشريكين وحيد ووليد. وللإنتهاء من عملية التصفية، يدفع الشريك وحيد، وهو موسر، مبلغ ٢٥٠٠ ريال إلى الشركة، على أن يدفع هذا المبلغ إلى الشريك وليد أو إلى دائنيه الشخصيين لأنه في حالة إعسار. ونتابع مرة أخرى قائمة التحقق والتصفية السابقة على النحو التالي:

تابع قائمة التحقق والتصفية

بيـــان	النقدية	رأسمال الشركاء		
		وحيد ($\frac{١}{٣}$)	فريد ($\frac{١}{٣}$)	وليد ($\frac{١}{٣}$)
الأرصدة السابقة			(٥٠٠٠)	٥٠٠٠
إعدام العجز في رأسمال فريد		(٢٥٠٠)	٥٠٠٠	(٢٥٠٠)
أرصدة		(٢٥٠٠)		٢٥٠٠
نقدية مستثمرة بمعرفة الشريك وحيد	٢٥٠٠	٢٥٠٠		
أرصدة	٢٥٠٠			٢٥٠٠
المدفوع إلى الشريك وليد (أو دائنيه)	(٢٥٠٠)			(٢٥٠٠)

وتوضح النتائج النهائية للتصفية أن دائني الشركة قد حصلوا على مستحقاتهم بالكامل، لأن المركز المالي للشريك وحيد كان قوياً. ولأن الشريك وحيد كان موسراً فقد حصل دائنيه الشخصين على مستحقاتهم بالكامل أيضاً. وبالنسبة للشريك فريد فقد تمكن من سداد التزاماته الشخصية بالكامل، ولكن أدى ذلك إلى استنزاف كل أصوله الشخصية، ولذلك لم يتمكن من سداد العجز في رصيد حساب رأسماله بالشركة وقدره ٥٠٠٠ ريال مما استلزم تحميله على الشريكين وحيد ووليد. أما دائنو الشريك وليد فقد حصلوا على كل أصوله الشخصية وقدرها ٥٠٠٠ ريال، وحصلو أيضاً على مبلغ ٧٥٠٠ ريال قيمة حقوقه في الشركة. ويعني ذلك أن الدائنين الشخصين للشريك وليد لم يتسلموا سوى مبلغ ١٢٥٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال + ٧٥٠٠ ريال = ١٢٥٠٠ ريال) من إجمالي حقوقهم وقدرها ٦٠٠٠٠ ريال.

تسديد حقوق الشركاء على دفعات Installment Payments to Partners

إفترضنا في الأمثلة التي عرضناها في الأجزاء السابقة أن كل الأصول يتم بيعها، ويتم تحميل كل خسائر التصفية على الشركاء قبل دفع أي نقدية إليهم. ومع ذلك، قد تمتد التصفية في بعض الشركات إلى عدة أشهر أو سنوات. وفي مثل هذه الحالة يرغب الشركاء عادةً تحصيل نقدية من الشركة كلما أتيحت الفرصة بدلاً من الإنتظار حتى يتم بيع كل الأصول غير النقدية. ولتحقيق هذا الهدف يمكن تسديد حقوق الشركاء على دفعات بشرط سداد مستحقات دائني الشركة أولاً، وأن يستخدم الأسلوب الملائم في التصفية بحيث يكفل عدم دفع مبالغ أكثر من الحقوق التي يستحقها بعض الشركاء بعد معرفة كل الخسائر الناتجة من بيع الأصول.

ويطلق على هذا الأسلوب التصفية التدريجية، أو التصفية على مراحل Li-quidation in installments. وفي ظل هذا الأسلوب يتم بيع بعض الأصول، ويسدد الدائنون، وتدفع النقدية المتبقاة إلى الشركاء، ثم يباع جزء آخر من الأصول، وتدفع نقدية مرة أخرى إلى الشركاء، وهكذا تستمر عملية التصفية حتى يتم بيع كل الأصول وتوزع كل النقدية على دائني الشركة والشركاء.

ونظراً لتباين المتغيرات في حالة التصفية التدريجية، فإننا سوف نركز على المبادىء العامة التي يمكن الاسترشاد بها والاعتماد عليها في هذا الصدد، بدلاً من عرض نماذج توضيحية لكل حالات التصفية المحتملة. ومن المتغيرات الشائعة التي تؤدي إلى تباين حالات التصفية، مدى كفاية رأسمال كل شريك لاستيعاب حصته في الخسائر المحتملة بعد حصوله على كل دفعة من النقدية، وتحويل الخسائر من شريك إلى آخر بسبب عدم قدرة الشريك على تسديد العجز في حساب رأسماله، وإجراء المقاصة بين أرصدة حسابات قروض الشركاء والأرصدة المدينة في رأسمالهم، ثم الحاجة إلى تجنيب جزء من النقدية لمواجهة تكاليف التصفية المستقبلية أو دفع أي التزامات على الشركة لم تكن مسجلة من قبل.

المبادىء العامة للتصفية التدريجية

General principles Installment payments

من الأمور الجوهرية في التصفية التدريجية أن يصرح المصفى بدفع نقدية إلى

الشركاء قبل معرفة كل خسائر التصفية المحتملة. فإذا سددت دفعات نقدية إلى الشركاء ثم حدثت خسائر أدت إلى وجود عجز في حسابات رأسمال بعض الشركاء، فعندئذٍ سوف يطالبهم المصفى برد ما سبق أن دفع إليهم بالزيادة. وإذا لم تتمكن الشركة من استرداد المدفوعات التي تمت بالزيادة لهؤلاء الشركاء فقد يتعرض المصفى للمساءلة من قبل الشركاء الآخرين الذين يتحملون خسائر نتيجة اتباعه أسلوب توزيع غير ملائم. وحتى يتجنب المصفى هذه المسؤولية يمكنه اتباع الأسلوب التالي لتحديد الدفعات النقدية التي تسدد إلى الشركاء:

١ ـ تقدير الخسارة الإجمالية لكل الأصول غير النقدية المتبقاة، وأخذ كل الخسائر الممكنة في الحسبان بما في ذلك تكاليف التصفية المحتملة وأي التزامات لم تسجل في الدفاتر.

٢ ـ إفتراض أن أي شريك ينطوي رأسماله على عجز محتمل سوف لا يتمكن من دفع أي مبلغ إلى الشركة، ولذلك يجب عند توزيع كل دفعة من النقدية عدم توقع تحصيل مبالغ أخرى سواء من بيع أصول أو من الشركاء الذين انتهت حسابات رأسمالهم بعجز.

وطبقاً لهذا الأسلوب سوف لا يصرح المصطفى بدفع أي نقدية إلا إلى الشريك الذي ينتهي حساب رأسماله برصيد دائن (أو مجموع رأس المال والقرض) يزيد عن حصته في أقصى خسارة محتملة من عملية التصفية. وتنطوي حصة الشريك في أقصى خسارة محتملة على أي خسارة قد تنتج من عدم قدرة بعض الشركاء على سداد العجز المحتمل في رأسمالهم إلى الشركة.

وعندما تسدد حقوق الشركاء على دفعات طبقاً لهذا الأسلوب، فسوف تخضع هذه الحقوق لنسبة توزيع الدخل بأسرع ما يمكن. فعندما تصل المدفوعات النقدية إلى النقطة التي عندها تتطابق أرصدة حسابات رأسمال الشركاء (حقوقهم) مع نسبة توزيع الدخل، فإن أي مدفوعات تلي هذه النقطة يمكن أن تتم وفقاً لهذه النسبة، لأن حقوق كل شريك سوف تكفي لاستيعاب الحصة المناسبة من أقصى خسارة محتملة.

تخطيط تسديد حقوق الشركاء على دفعات

Advance planning for installment payments to partners

يمكن تحديد المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء كل شهر (أو في أي نقطة زمنية أخرى) عن طريق تحديد أثر أقصى خسائر محتملة على حقوق الشركاء (أرصدة رأسمالهم وقروضهم). ومع أن هذا الأسلوب سليم إلا أنه مرهق إلى حد ما. فضلاً عن ذلك، فهو لا يوضح في بداية التصفية المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء كلما توفرت نقدية للشركة. ولهذه الأسباب، يمكن إعداد برنامج متكامل مقدماً لتوزيع النقدية بحيث يوضح المبالغ الممكن توزيعها على الشركاء خلال التصفية. وإذا تم إعداد مثل هذا البرنامج، فإن أي مبالغ تحصل من بيع أصول الشركة يمكن توزيعها على الشركاء في الحال وفقاً للبرنامج السابق تحديده.

ولتوضيح ما سبق نفترض أن مجدي وعزمي ووجدي شركاء في شركة تضامن ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهم بنسبة ٤ : ٣ : ٢ على التوالي. وقد اتفق الشركاء على تصفية الشركة مع إعداد برنامج لتوزيع النقدية. وقد كانت الميزانية العمومية للشركة كما ظهرت في الخامس من رجب ١٤٠٨ هـ قبل التصفية مباشرة على النحو التالي:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/٧/٥

الأصول		الالتزامات ورأسمال الشركاء	
٨٠٠٠ ريال	النقدية	٦١٠٠٠ ريال	الالتزامات
١٩٢٠٠٠	الأصول الأخرى	٤٠٠٠٠	رأسمال الشريك مجدي
		٤٥٠٠٠	رأسمال الشريك عزمي
		٥٤٠٠٠	رأسمال الشريك وجدي
٢٠٠٠٠٠ ريال	الجملة	٢٠٠٠٠٠ ريال	الجملة

ويفترض وفقاً للقواعد العامة أن تسدد حسابات الدائنون أولاً وقدرها ٦١٠٠٠ ريال، وأي نقدية تتاح بعد ذلك يمكن توزيعها على الشركاء. ونعرض فيما يلي برنامج عن المبالغ الواجب دفعها إلى الشركاء خلال التصفية:

شركة مجدي وعزمي ووجدي

التوزيعات النقدية على الشركاء خلال التصفية

في ١٤٠٨/٧/٥ هـ

	مجدي	عزمي	وجدي
أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠
نسبة توزيع الدخل	٤	٣	٢
تقسم أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية على نسب توزيع الدخل للحصول على رأسمال كل وحدة من نسبة توزيع الدخل لكل شريك.	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٧٠٠٠
التخفيض المطلوب في رأسمال وحدة توزيع الدخل الخاصة بالشريك وجدي لتخفيض رصيده ليتساوى مع أكبر رصيد تالي له (الخاص بالشريك عزمي) ويمثل هذا المبلغ أول دفعة توزيع على شريك لكل وحدة من حصة الشريك في الدخل. ولأن حصة الشريك وجدي تتكون من وحدتين، فإنه يجب أن يتسلم أول دفعة من النقدية تدفعها الشركة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال (١٢٠٠٠ ريال × ٢ = ٢٤٠٠٠ ريال).			(١٢٠٠٠)
رأس مال وحدة توزيع الدخل بعد دفع ٢٤٠٠٠ ريال إلى الشريك وجدي	١٠٠٠٠	١٥٠٠٠	١٥٠٠٠

التخفيض المطلوب في رأسمال وحدة توزيع دخل الشريكين عزمي ووجدي لتخفيض رصيدهما إلى ما يوازي رصيد الشريك مجدي الذي ينطوي على أقل رأسمال لكل وحدة توزيع :- ولتحديد المبلغ الواجب دفعة لكل

شريك يضرب التخفيض المطلوب في نسبة توزيع الدخل لكل شريك. وطبقاً لذلك يحصل الشريك عزمي على ١٥٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ × ٣)، ويحصل الشريك وجدي على ١٠٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال × ٢).		(٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)
رأسمال وحدة التوزيع بعد دفع ١٥٠٠٠ ريال إلى الشريك عزمي، و ٣٤٠٠٠ ريال إلى الشريك وجدي. وأي نقدية قد تتبقى بعد ذلك يمكن توزيعها بنسبة توزيع الدخل.	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

ملخص برنامج توزيع النقدية

	الدائنون	الشريك مجدي	الشريك عزمي	الشريك وجدي
الدفعة الأولى ٦١٠٠٠ ريال	١٠٠٪			
الدفعة الثانية ٢٤٠٠٠ ريال				١٠٠٪
الدفعة الثالثة ٢٥٠٠٠ ريال			٦٠٪	٤٠٪
ما يزيد عن ١١٠,٠٠٠ ريال		٤/٩	٣/٩	٢/٩

ونحاول في الجزء التالي تفسير الاجراءات المستخدمة في إعداد برنامج توزيع النقدية:

١ ـ تمثل «أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية» حقوق الشركاء في الشركة، ويعني ذلك أن رصيد حساب رأسمال الشريك يضاف إليه أي رصيد آخر مستحق له مثل القرض الذي يقدمه للشركة، ويطرح منه أي رصيد مستحق عليه مثل القرض الذي يحصل عليه من الشركة.

٢ ـ تم تقسيم رصيد حساب رأسمال كل شريك قبل التصفية على نسبة حصته في الدخل لتحديد رأسمال كل وحدة في حصة دخل الشريك. وتعتبر هذه الخطوة من الاجراءات الجوهرية لعدة أسباب هي: (أ) تحديد الشريك صاحب أكبر رأسمال لكل وحدة من حصص الدخل، وهو لذلك يكون أول من يتسلم نقدية من الشركة، (ب) تسهيل ترتيب الشركاء وفقاً لأولوية حصولهم على

النقدية، (جـ) توفير الأساس اللازم لتحديد المبلغ الواجب دفعة لكل شريك في كل مرحلة من مراحل التصفية. ولأن الشريك وجدي صاحب أكبر رأسمال لكل وحدة من حصص توزيع الدخل (٢٧٠٠٠ ريال) فهو أول شريك يتسلم نقدية من الشركة (بعد سداد المستحق لدائني الشركة) ثم يتبعه الشريك عزمي، وأخيراً الشريك مجدي.

٣ ـ حصل الشريك وجدي على القدر اللازم من النقدية الذي أدى إلى تخفيض رأسماله لكل وحدة من حصص الدخل من ٢٧٠٠٠ ريال إلى ١٥٠٠٠ ريال متساوياً في ذلك مع رصيد الشريك عزمي الذي يليه في أولوية التوزيع. ولتحقيق ذلك كان يجب تخفيض رأسمال وحدات الدخل الخاصة بالشريك وجدي بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال. ولأن وجدي له وحدتين من حصص الدخل فقد حصل على ٢٤٠٠٠ ريال قبل أن يتسلم الشريك عزمي أي نقدية.

٤ ـ عند هذه النقطة يصبح رأسمال وحدات الدخل لكل من الشريكين وجدي وعزمي ١٥٠٠٠ ريال. ويعني ذلك أن كلا الشريكين لهما الحق في تسلم نقدية حتى ينخفض رأسمال وحدات دخل كل منهما بمبلغ ٥٠٠٠ ريال. وعندئذٍ يتساوى رأسمال وحدات دخلهما مع رأسمال وحدات دخل الشريك مجدي، الأخير في الترتيب، وقدره ١٠٠٠٠ ريال. ولأن الشريك عزمي له ثلاث وحدات في حصص الدخل والشريك وجدي له وحدتان، فلذلك يحصل عزمي على ١٥٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال × ٣) ويحصل وجدي على ١٠٠٠٠ ريال (٥٠٠٠ ريال × ٢) قبل توزيع أي نقدية على الشريك مجدي. ويعني ذلك، أنه بعد أن يتسلم الشريك وجدي أول دفعة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال، يمكن للشريكين وجدي وعزمي أن يقتسما أي نقدية تتاح بعد ذلك بنسبة ٢ : ٣ بحد أقصى ٢٥٠٠٠ ريال.

٦ - بعد أن يتسلم الشريك عزمي ١٥٠٠٠ ريال، ويتسلم الشريك وجدي ٣٤٠٠٠ ريال (٢٤٠٠٠ ريال + ١٠٠٠٠ ريال) سوف يصبح رأسمال وحدات الدخل لكل شريك من الشركاء الثلاثة ١٠٠٠٠ ريال. وعندئذٍ يمكن توزيع أي نقدية إضافية بين الشركاء الثلاثة طبقاً لنسبة توزيع الدخل

(٤ : ٣ : ٢)، لأن أرصدة حسابات رأسمالهم تم تخفيضها حتى أصبحت متساوية مع نسبة توزيع الدخل. ونوضح هذه النقطة في الجدول التالي:

	مجدي ($\frac{٤}{٩}$)	عزمي ($\frac{٣}{٩}$)	وجدي ($\frac{٢}{٩}$)
أرصدة حسابات رأس المال قبل التصفية	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠
الدفعة الأولى المسددة إلى الشريك وجدي			(٢٤٠٠٠)
الدفعة الثانية المسددة إلى الشريكين عزمي ووجدي		(١٥٠٠٠)	(١٠٠٠٠)
أرصدة حسابات رأس المال أصبحت مساوية لنسب توزيع الدخل (٤ : ٣ : ٢)	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

ويعني ذلك أنه عندما تصل المدفوعات النقدية إلى النقطة التي عندها تتطابق أرصدة حسابات رأسمال الشركاء مع نسبة توزيع الدخل، فإن أي مدفوعات للشركاء بعد هذه النقطة يمكن أن تتم وفقاً لهذه النسبة.

ونوجه النظر إلى أن برنامج توزيع النقدية الذي عرضناه آنفاً يمكن استخدامه لتوزيع الأصول غير النقدية بين الشركاء بطريقة عادلة. وفي هذه الحالة يجب استخدام القيمة العادلة الجارية للأصول غير النقدية، مثل الأوراق المالية والمخزون والأجهزة، باعتبار أنها تعادل المدفوعات النقدية. وإذا بدأ توزيع الأصول غير النقدية اعتماداً على برنامج توزيع النقدية، وأسفر ذلك عن حصول أحد الشركاء على توزيع أكبر مما يستحق، فعندئذٍ يجب تعديل التوزيعات التالية لتسمح لباقي الشركاء بتعويض ما حصل عليه أحد الشركاء بالزيادة في مرحلة سابقة. ففي مثل هذه الحالات يجب تعديل «برنامج توزيع النقدية» لتصحيح الانحراف الذي طرأ على العلاقة الأصلية التي كانت موجودة بين أرصدة حسابات رأسمال الشركاء.

وكما أشرنا من قبل، يوزع على الشركاء أي خسائر أو مكاسب قد تنتج من بيع الأصول طبقاً لنسبة توزيع الدخل ما لم ينص عقد الشركة على عكس ذلك. ويعني ذلك، أن المدى الذي عنده لا تتطابق أرصدة حسابات رأس المال مع نسبة توزيع الدخل لا يتغير بمثل هذه الخسائر والمكاسب. وطبقاً لذلك، لا تؤثر الخسائر

والمكاسب الناتجة من بيع الأصول خلال فترة التصفية على برنامج توزيع النقدية الذي يعد قبل البدء في إجراءات التصفية.

ولتوضيح كيفية استخدام برنامج توزيع النقدية الذي عرضناه آنفاً، نفترض أن الأصول الأخرى المتعلقة بشركة مجدي وعزمي ووجدي تم بيعها خلال الفترة من ٦ رجب ١٤٠٨هـ حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ وفقاً للجدول التالي:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
تحقق (بيع) الأصول الأخرى
خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

التاريخ	القيمة الدفترية للأصول المبيعة	خسائر البيع	النقدية المحصلة بمعرفة الشركة
٣٠ من رجب ١٤٠٨	٦٢٠٠٠	١٣٥٠٠	٤٨٥٠٠
٣٠ من شعبان	٦٦٠٠٠	٣٦٠٠٠	٣٠٠٠٠
٣٠ من رمضان	٦٤٠٠٠	٣١٥٠٠	٣٢٥٠٠
الجملة	١٩٢٠٠٠	٨١٠٠٠	١١١٠٠٠

هذا ويجب أن توزع النقدية المتاحة شهرياً على الدائنين والشركاء طبقاً للبرنامج المخطط لتوزيع النقدية، ونعرض فيما يلي ملخصاً لهذا التوزيع:

شركة مجدي وعزمي ووجدي
توزيع النقدية على الدائنين والشركاء
خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

التاريخ	النقدية	الالتزامات	رأسمال الشركاء مجدي (٤/٩)	عزمي (٣/٩)	وجدي (٢/٩)
٣٠ من رجب (تتضمن النقدية التي كانت موجودة في الخامس من رجب وقدرها ٨٠٠٠ ريال)	٥٦٥٠٠	٥٦٥٠٠			٢٤٠٠٠
٣٠ من شعبان	٣٠٠٠٠	٤٥٠٠		٩٠٠	٦٠٠
٣٠ من رمضان	٣٢٥٠٠			١٤١٠٠	٩٤٠٠
			٤٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠
الجملة	١١٩٠٠٠	٦١٠٠٠	٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٣٦٠٠٠

ويلاحظ من الملخص السابق أن النقدية التي كانت متاحة في ٣٠ من رجب وقدرها ٥٦٥٠٠ ريال قد دفعت بالكامل إلى الدائنين، ويتبقى لهم بعد ذلك رصيد قدره ٤٥٠٠ ريال. وعندما توفر مبلغ وقدره ٣٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من شعبان استخدم منه أولاً مبلغ ٤٥٠٠ ريال في سداد باقي المستحق للدائنين، وتبقى بعد ذلك مبلغ ٢٥٥٠٠ ريال تم توزيعها على الشركاء وفقاً للبرنامج المخطط لتوزيع النقدية. فقد نص هذا البرنامج على أن يدفع للشريك وجدي ١٠٠٪ من أول ٢٤٠٠٠ ريال تتاح للتوزيع على الشركاء، ثم يشترك كل من عزمي ووجدي في المتحصلات التالية بعد ذلك بنسبة ٣:٢ بحد أقصى ٢٥٠٠٠ ريال. وطبقاً للتدفقات الفعلية كانت النقدية المتاحة في ٣٠ من شعبان للتوزيع على الشريكين عزمي ووجدي مبلغ ١٥٠٠ ريال (٣٠٠٠٠ ريال - ٤٥٠٠ ريال - ٢٤٠٠٠ ريال = ١٥٠٠ ريال)، حصل منها الشريك عزمي على ٩٠٠ ريال، بينما حصل الشريك وجدي على ٦٠٠ ريال. أما النقدية التي أتيحت في ٣٠ من رمضان

وقدرها ٣٢٥٠٠ ريال، فقد دفع منها أولاً مبلغ ٢٣٥٠٠ ريال إلى الشريكين عزمي ووجدي بنسبة ٣:٢، حيث حصل الأول على ١٤١٠٠ ريال والثاني على ٩٤٠٠ ريال حتى يكتمل التوزيع لهما ليصبح ٢٥٠٠٠ ريال قبل أن يشترك مجدي في التوزيع. وطبقاً لذلك يكون المبلغ المتبقي ٩٠٠٠ ريال (٣٢٥٠٠ ريال - ٢٣٥٠٠ = ٩٠٠٠ ريال) تم توزيعه على الشركاء الثلاثة مجدي وعزمي ووجدي طبقاً لنسبة توزيع الدخل أي بنسبة ٤:٣:٢.

وبناءً على ما سبق نعرض فيما يلي قائمة التحقق والتصفية المتعلقة بهذه الشركة:

شركة مجدي وعزمي ووجدي

قائمة التحقق والتصفية

خلال الفترة من ٦ رجب حتى ٣٠ رمضان ١٤٠٨ هـ

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		مجدي ٤ (٤/٩)	عزمي ٣ (٣/٩)	وجدي ٢ (٢/٩)
الأرصدة قبل التصفية	٨٠٠٠	١٩٢٠٠٠	٦١٠٠٠	٤٠٠٠٠	٤٥٠٠٠	٥٤٠٠٠
المرحلة الأولى في ٣٠ من رجب: بيع جزء من الأصول الأخرى بخسارة ١٣٥٠٠ ريال	٤٨٥٠٠	(٦٢٠٠٠)		(٦٠٠٠)	(٤٥٠٠)	(٣٠٠٠)
أرصدة	٥٦٥٠٠	١٣٠٠٠٠	٦١٠٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٥٠٠	٥١٠٠٠
المسدد إلى الدائنين	(٥٦٥٠٠)		(٥٦٥٠٠)			
أرصدة		١٣٠٠٠٠	٤٥٠٠	٣٤٠٠٠	٤٠٥٠٠	٥١٠٠٠
المرحلة الثانية في ٣٠ من شعبان: بيع جزء من الأصول الأخرى بخسارة ٣٦٠٠٠ ريال	٣٠٠٠٠	(٦٦٠٠٠)		(١٦٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	(٨٠٠٠)

تابع قائمة التحقق والتصفية:

بيان	الأصول		الالتزامات	رأسمال الشركاء		
	النقدية	الأخرى		مجدي ($\frac{٤}{٩}$)	عزمي ($\frac{٣}{٩}$)	وجدي ($\frac{٢}{٩}$)
أرصدة	٣٠٠٠٠	٦٤٠٠٠	٤٥٠٠	١٨٠٠٠	٢٨٥٠٠	٤٣٠٠٠
المسدد إلى الدائنين	(٤٥٠٠)		(٤٥٠٠)			
أرصدة	٢٥٥٠٠	٦٤٠٠٠		١٨٠٠٠	٢٨٥٠٠	٤٣٠٠٠
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٢٥٥٠٠)				(٩٠٠)	(٢٤٦٠٠)
أرصدة المرحلة الثالثة في ٣٠ من رمضان:		٦٤٠٠٠		١٨٠٠٠	٢٧٦٠٠	١٨٤٠٠
بيع باقي الأصول الأخرى بخسارة ٣١٥٠٠ ريال	٣٢٥٠٠	(٦٤٠٠٠)		(١٤٠٠٠)	(١٠٥٠٠)	(٧٠٠٠)
أرصدة	٣٢٥٠٠			٤٠٠٠	١٧١٠٠	١١٤٠٠
المبالغ المدفوعة إلى الشركاء	(٣٢٥٠٠)			(٤٠٠٠)	(١٧١٠٠)	(١١٤٠٠)

وطبقاً للبيانات التي ظهرت في قائمة التحقق والتصفية نعرض فيما يلي قيود اليومية المتعلقة ببيع الأصول وتكملة تصفية شركة مجدي وعزمي ووجدي:

القيود في ٣٠ من رجب:

٤٨٥٠٠ النقدية

٦٠٠٠ رأسمال الشريك مجدي

٤٥٠٠ رأسمال الشريك عزمي

٣٠٠٠ رأسمال الشريك وجدي

٦٢٠٠٠ الأصول الأخرى

إثبات بيع أصـول وتوزيـع خسارة عـلى الشركـاء قدرها ١٣٥٠٠ ريال بنسبة ٤ : ٣ : ٢ .

٥٦٥٠٠ الالتزامات
٥٦٥٠٠ النقدية
إثبات المسدد إلى الدائنين.

القيود في ٣٠ من شعبان

٣٠٠٠٠ النقدية
١٦٠٠٠ رأسمال الشريك مجدي
١٢٠٠٠ رأسمال الشريك عزمي
٨٠٠٠ رأسمال الشريك وجدي
٦٦٠٠٠ الأصول الأخرى
إثبات بيع أصـول وتوزيـع خسارة عـلى الشركـاء قدرها ٣٦٠٠٠ ريال بنسبة ٤ : ٣ : ٢ .

٤٥٠٠ الالتزامات
٩٠٠ رأسمال الشريك عزمي
٢٤٦٠٠ رأسمال الشريك وجدي
٣٠٠٠٠ النقدية
إثبات المسدد إلى الدائنين وأول دفعة للشركاء.

القيود في ٣٠ من رمضان:

٣٢٥٠٠ النقدية
١٤٠٠٠ رأسمال الشريك مجدي
١٠٥٠٠ رأسمال الشريك عزمي
٧٠٠٠ رأس مال الشريك وجدي
٦٤٠٠٠ الأصول الأخرى

إثبات بيع أصول وتوزيع خسارة على الشركاء قدها ٣١٥٠٠ ريال بنسبة ٤ : ٣ : ٢.

٤٠٠٠		رأسمال الشريك مجدي
١٧١٠٠		رأسمال الشريك عزمي
١١٤٠٠		رأسمال الشريك وجدي
	٣٢٥٠٠	النقدية

إثبات سداد الدفعة الأخيرة للشركاء حيث تم تصفية الشركة.

الاحتفاظ بقدر من النقدية للإلتزامات وتكاليف التصفية

Withholding of cash for liabilities and liquidation costs

وكما أشرنا فيما سبق، يكون لدائني الشركة الحق في الحصول على مستحقاتهم بالكامل قبل دفع أي مبالغ إلى الشركاء. ومع ذلك، فقد تكون أحياناً بعض الإلتزامات المسجلة موضوعاً للخلاف والجدل بين الشركة ودائنيها، وفي مثل هذه الحالة يضطر المصفي إلى تجنيب قدر من النقدية يكفي لسداد مثل هذه الإلتزامات حتى يستقر الأمر بشأنها. والجدير بالذكر أن النقدية التي يتم تجنيبها لمواجهة مثل هذه الإلتزامات لا تؤخذ في الاعتبار عند تحديد خسائر التصفية المحتملة، فخسائر التصفية المحتملة تشتمل على خسائر بيع الأصول غير النقدية، وأي التزامات غير مسجلة، ثم تكاليف التصفية المحتمل حدوثها.

هذا وينبغي خصم أي تكاليف متعلقة بتصفية الشركة من أرصدة حسابات رأسمال الشركاء لتحديد النقدية المتاحة للتوزيع عليهم، ويعني ذلك أن تكاليف التصفية تعالج كجزء من الخسائر الإجمالية للتصفية. وأحياناً يحتفظ المصفى بقدر من النقدية لمواجهة تكاليف التصفية المتوقعة. ولذلك يجب أن تضاف النقدية المحجوزة لتكاليف التصفية المتوقعة، والنقدية المحجوزة للإلتزامات غير المسجلة إلى الأصول غير النقدية عند تحديد أقصى خسارة ممكن حدوثها لتكملة تصفية الشركة.

تصفية شركات الأشخاص محدودة المسؤولية

Liquidation of limited partnerships

يمكننا القول بأن معظم الإجراءات التي عرضناها بصدد تصفية شركات التضامن تطبق على شركات الأشخاص محدودة المسؤولية عند تصفيتها، ومع ذلك تشترط القواعد القانونية دائماً في حالة شركات الأشخاص محدودة المسؤولية، بأنه بعد سداد مستحقات دائني الشركة بالكامل يجب دفع حقوق الشركاء محدودي المسؤولية قبل دفع أي نقدية للشريك أو الشركاء ذو المسؤولية غير المحدودة. فضلاً عن ذلك قد يوافق الشركاء محدودي المسؤولية على إعطاء الأولوية لشريك منهم أو أكثر عند توزيع النقدية خلال عملية التصفية.

تحويل شركة التضامن إلى شركة أموال

Incorporation of a partnership

يجب على شركات التضامن أن تقوِّم المزايا المحتمل اكتسابها من تحويلها إلى شركات أموال. ومن أهم هذه المزايا المسؤولية المحدودة للشركاء، وسهولة حصول الشركة على رأسمال إضافي، ثم إمكانية الحصول على مزايا ضريبية. وحتى يضمن كل شريك أنه حصل على قدر عادل من أسهم رأس المال المصدرة بواسطة الشركة الجديدة، فمن اللازم تعديل أصول شركة التضامن وفقاًلقيمتها العادلة الجارية قبل تحويلها إلى شركة أموال. ويجب أن تتضمن الأصول المحولة إلى شركة الأموال أي أصول غير ملموسة يمكن تحديدها أو الشهرة التي قد تتمتع بها شركة التضامن.

ولتوضيح كيفية تحويل شركة تضامن إلى شركة أموال، نفترض أن وصفي ورسمي شريكين في شركة تضامن، ويوزع صافي الدخل والخسارة بينهما بنسبة ٤ : ١، وقد قرر الشريكان في ٣٠ من جمادي الثاني ١٤٠٨ هـ تحويل شركتهما إلى شركة أموال، وفي ذلك التاريخ كانت الميزانية العمومية لشركة التضامن على النحو التالي:

شركة وصفي ورسمي
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

الأصـول

البيان	ريال	ريال
النقدية		١٢٠٠٠
المدينون التجاريون	٢٨١٠٠	
يطرح مخصص ديون	(٦٠٠)	٢٧٥٠٠
المخزون		٢٥٥٠٠
الأجهزة والمعدات	٦٠٠٠٠	
يطرح مجمع الاستهلاك	(٢٦٠٠٠)	٣٤٠٠٠
جملة الأصول		٩٩٠٠٠

الالتزامات ورأسمال الشركاء

البيان	ريال	ريال
الالتزامات		
الدائنون التجاريون		٣٥٠٠٠
رأسمال الشركاء		
رأسمال الشريك وصفي	٤٧٩٩٠	
رأسمال الشريك رسمي	١٦٠١٠	٦٤٠٠٠
جملة الالتزامات ورأسمال الشركاء		٩٩٠٠٠

وقد أفصح تقويم عناصر المركز المالي السابق وفقاً للقيمة العادلة الجـارية عن المعلومات التالية:

١ ـ زيادة الديون المشكوك في تحصيلها إلى ١٠٠٠ ريال.

٢ ـ زيادة قيمة المخزون ليصبح ٣٠٠٠٠ ريال وفقاً لتكلفة الإحلال الجارية.

٣ ـ زيادة قيمة الأجهزة والمعدات لتصبح صافي قيمتها ٣٩٥٠٠ ريال وفقاً لقيمتها العادلة الجارية (٧٠٠٠٠ ريال قيمتها جديدة ـ ٣٠٥٠٠ مجمع الاستهلاك وفقاً للقيمة الجديدة = ٣٩٥٠٠ ريال).

٤ ـ تسجيل التزامات مستحقة قدرها ١١٠٠ ريال.

٥ ـ تسجيل شهرة قدرها ١٠٠٠٠ ريال.

وقد تم التصريح للشركة الجديدة بإصدار ١٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية

عشرة ريالات للسهم. وقد أصدرت الشركة ٥٥٠٠ سهم لشركة التضامن بسعر السهم ١٥ ريالاً مقابل صافي قيمة أصولها. وقد تم توزيع الأسهم على الشريكين وصفي ورسمي وفقاً للأرصدة المعدلة لحسابي رأسمالها. وطبقاً لهذا الإجراء يكون قد تم تصفية شركة التضامن.

ومع أنه يمكن تعديل السجلات المحاسبية الخاصة بشركة التضامن حتى تصلح لشركة الأموال الجديدة، إلا أنه جرت العادة على فتح مجموعة جديدة من السجلات المحاسبية لشركة الأموال، وفي ظل البديل الأخير يتطلب الأمر اتباع الإجراءات التالية:

أولاً ـ الإجراءات في سجلات شركة التضامن

١ ـ إثبات قيود اليومية المتعلقة بإعادة تقويم الأصول، ويتضمن ذلك الاعتراف بالشهرة إن وجدت.

٢ ـ تسجيل أي مسحوبات نقدية ضرورية لتقريب أرصدة حسابات رأسمال الشركاء لقيمة الأسهم المصدرة (قد تنص بعض العقود على تحويل كل الأصول إلى الشركة الجديدة باستثناء النقدية).

٣ ـ إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة الأموال، وتسلم شركة التضامن الأسهم المصدرة، وتوزيع الأسهم على الشركاء وفقاً لأرصدة رأسمالهم.

وطبقاً لهذه الاجراءات نعرض فيما يلي القيود المحاسبية اللازمة:

٤٥٠٠		المخزون (٣٠٠٠٠ - ٢٥٥٠٠ ريال)
١٠٠٠٠		الأجهزة والمعدات (٧٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠)
١٠٠٠٠		الشهرة
	٤٠٠	مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (١٠٠٠ - ٦٠٠ ريال)
	٤٥٠٠	مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات (٣٠٥٠٠ - ٢٦٠٠٠ ريال)

	١١٠٠	التزامات أخرى	
	١٤٨٠٠	رأسمال الشريك وصفي (١٨٥٠٠ ريال × ٨٠٪)	
	٣٧٠٠	رأسمال الشريك رسمي (١٨٥٠٠ ريال × ٢٠٪).	

إثبات تعديل الأصول والالتزامات وفقاً للقيم المتفق عليها وتوزيع صافي المكاسب وقدرها ١٨٥٠٠ ريال على الشريكين بنسبة ٤ : ١.

من	إلى	البيان
٨٢٥٠٠		المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الأموال (٦٤٠٠٠ + ١٨٥٠٠ ريال)
٣٥٠٠٠		الدائنون التجاريون
١١٠٠		التزامات أخرى
١٠٠٠		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
٣٠٥٠٠		مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات
	١٢٠٠٠	النقدية
	٢٨١٠٠	المدينون التجاريون
	٣٠٠٠٠	المخزون
	٧٠٠٠٠	الأجهزة والمعدات
	١٠٠٠٠	الشهرة

إثبات تحويل الأصول والالتزامات إلى شركة الأموال

من	إلى	البيان
٨٢٥٠٠		أسهم عادية من شركة الأموال (٥٥٠٠ سهم × ١٥ ريال)
	٨٢٥٠٠	المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الأموال

إثبات تسلم ٥٥٠٠٠ سهم من شركة الأموال بقيمة إسمية عشرة ريالات للسهم بسعر ١٥ ريال للسهم مقابل تحويل صافي أصول الشركة إليها.

٦٢٧٩٠ رأس مال الشريك وصفي
(٤٧٩٩٠ + ١٤٨٠)

١٩٧١٠ رأسمال الشريك رسمي
(١٦٠١٠ + ٣٧٠٠ ريال)

٨٢٥٠٠ أسهم عادية من شركة الأموال

إثبات توزيع ٤١٨٦ سهم × ١٥ ريال على الشريك وصفي ، وتوزيع ١٣١٤ سهم × ١٥ ريال على الشريك رسمي .

ثانياً ـ الاجراءات في شركة الأموال الجديدة:

١ ـ إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة التضامن وفقاً للقيم العادلة الجارية، مقابل الالتزام بصافي قيمة الأصول.

٢ ـ إثبات إصدار أسهم رأس المال وفقاً للقيمة العادلة الجارية سداداً للإلتزام المتعلق بشركة التضامن.

وطبقاً لهذه الإجراءات نعرض فيما يلي القيود المحاسبية اللازمة:

١٢٠٠٠ النقدية

٢٨١٠٠ المدينون التجاريون

٣٠٠٠٠ المخزون

٣٩٥٠٠ الأجهزة والمعدات

١٠٠٠٠ الشهرة

١٠٠٠ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

٣٥٠٠٠ الدائنون التجاريون

١١٠٠ التزامات أخرى

٨٢٥٠٠ المستحق لشركة التضامن

إثبات الحصول على أصول والتزامات شركة التضامن.

٨٢٥٠٠		المستحق لشركة التضامن
	٥٥٠٠٠	أسهم رأس المال، قيمة إسمية ١٠ ريالات (٥٥٠٠ سهم × ١٠ ريال).
	٢٧٥٠٠	علاوة الإصدار.
		إثبات إصدار ٥٥٠٠ سهم بسعر ١٥ ريال مقابل حيازة صافي أصول شركة التضامن.

ونوجه النظر إلى أنه تم إثبات مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بدفاتر شركة الأموال لأنه لم يعرف على وجه التأكيد الديون التجارية التي قد لا تحصل. وعلى العكس من ذلك لم يؤخذ في الاعتبار مجمع استهلاك الأجهزة والمعدات، لأن تكلفة هذه العناصر بالنسبة للشركة الجديدة هي ٣٩٥٠٠ ريال. وبناءً على ما سبق

تظهر الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال على النحو التالي:

شركة الأموال xxx

الميزانية العمومية

١٤٠٨/٦/٣٠ هـ

ريال	ريال	الأصول
١٢٠٠٠		النقدية
	٢٨١٠٠	المدينون التجاريون
	١٠٠٠	يطرح: مخصص ديون مشكوك فيها
٢٧١٠٠		
٣٠٠٠٠		المخزون
٣٩٥٠٠		الأجهزة والمعدات
١٠٠٠٠		الشهرة
١١٨٦٠٠		إجمالي الأصول

الالتزامات وحقوق المساهمين

الالتزامات

الدائنون التجاريون		٣٥٠٠٠
الالتزامات الأخرى		١١٠٠
جملة الالتزامات		٣٦١٠٠
حقوق المساهمين		
اسهم رأس المال المصرح بها ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية عشرة ريالات، والأسهم المصدرة والمتداولة ٥٥٠٠ سهم.	٥٥٠٠٠	
علاوة الإصدار	٢٧٥٠٠	
		٨٢٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين.		١١٨٦٠٠

ثانياً ـ شركة المحاصة Joint Ventures

تختلف شركة المحاصة عن شركة التضامن في أنها تنشأ لإنجاز عملية تجارية واحدة مثل بيع كمية من البضاعة، أو تنفيذ مشروع معين. ومن الناحية التاريخية، كانت تستخدم شركة المحاصة كوسيلة لتمويل بيع أو مبادلة حمولة سفينة من البضاعة تتم مع دولة أجنبية. وفي الوقت الذي كان فيه النقل البحري والتجارة الخارجية ينطويان على العديد من المخاطر، كان بعض الأشخاص المغامرين Venturers يتفقون على إنجاز صفقة تجارية من هذا النوع. وقد كان رأس المال المطلوب لهذه الصفقات من الكبر بحيث لا يتوفر لشخص واحد، وكانت المخاطرة مرتفعة بحيث يصعب أن يتحملها شخص بمفرده. ونتيجة المخاطر التي ينطوي عليها هذا النوع من الأعمال وقصر الفترة الزمنية اللازمة لإنجاز العملية، فلم تكن هناك حاجة للإعتراف بصافي الدخل إلا بعد إتمام الصفقة فعلاً. وفي نهاية الرحلة يتم توزيع صافي الدخل على الشركاء وتنتهي علاقتهم التجارية.

والجدير بالذكر أن المحاسبة التقليدية في شركات المحاصة لا تطبق أساس الاستحقاق المحاسبي لأن افتراض الاستمرار غير ملائم، وبدلاً من تحديد صافي الدخل على فترات زمنية، يؤجل القياس المحاسبي حتى تكتمل الصفقة التجارية أو يتم تنفيذ المشروع.

الشكل المعاصر لشركات المحاصة Present-Day Joint Ventures

وبالرغم من أن إدارة الأعمال عن طريق شركات المحاصة أصبح أقل شيوعاً في هذا العصر، إلا أنها ما زالت تستخدم في العديد من المشروعات مثل (١) شراء وتمهيد وتقسيم وبيع الأراضي، (٢) والبحث عن البترول والغاز الطبيعي، (٣) وبناء الكباري والسدود وغيرها من المشروعات الإنشائية.

ومع أن شركات المحاصة Joint Venture تعتبر نوعاً من شركات الأشخاص، إلا أنه في العصر الحالي ظهر نوع من شركات المحاصة يغلب عليه خاصية شركات الأموال Corporate Joint Venture، وهي تنشأ أيضاً لتنفيذ صفقة أو مشروع معين. فقد اتجهت الشركات الأمريكية الكبيرة إلى تنفيذ بعض العمليات التي تتم في دول أجنبية عن طريق تأسيس شركة تقسم ملكيتها بين شركة أمريكية وأخرى أجنبية، وقد استخدم هذا النوع من الشركات أيضاً في بعض المجالات المحلية. وقد كانت «شركة محاصة الأموال» موضوعاً للرأي المحاسبي رقم ١٨ الصادر عن مجلس مبادىء المحاسبة APB بعنوان «أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في أسهم عادية». وقد جاء في هذا الرأي ما يلي:

«تعرف شركة محاصة الأموال بأنها شركة أموال يمتلكها ويديرها مجموعة صغيرة من شركات الأعمال، وتعمل هذه الشركة بصفة مستقلة لإنجاز عمل أو مشروع معين بما يحقق منفعة مشتركة لأعضاء المجموعة. وقد تشترك الحكومة كعضو في هذه المجموعة. وعادة ما يكون الغرض من تأسيس شركة لإنجاز صفقة أو عملية أو مشروع معين هو المشاركة في المخاطر والمنافع في حالات عديدة مثل تصنيع منتج جديد، أو فتح أسواق جديدة، أو إدخال التكنولوجيا المتقدمة في مجال معين. ومن أهم خصائص هذه الشركة تضافر المعرفة الفنية المتوفرة لدى المجموعة، أو تجميع الموارد والتسهيلات اللازمة لتحقيق الهدف المرغوب. وعادة

ما يتوفر لهذا النوع من الشركات تنظيم يكفل مساهمة كل عضو من أعضاء المجموعة في إدارة كل شؤون الصفقة أو المشروع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. وطبقاً لذلك، لا تكون مصلحة أو علاقة أعضاء المجموعة بالشركة مقصورة على مجرد استثمار الأموال. هذا ونادراً ما يتغير شكل الملكية في شركة محاصة الأموال ولا تتداول أسهم رأسمالها في سوق الأوراق المالية. وإذا وجدت ملكية عامة للأقلية، فهي لا تحول دون بقاء الشركة كشركة متخصصة في تنفيذ صفقة أو مشروع معين».

وقد انتهى مجلس مبادىء المحاسبة إلى أن أساس الملكية يمكن المستثمرين من متابعة استثماراتهم في هذه الصفقات. ولذلك، يجب على المستثمرين المحاسبة عن استثماراتهم في شركات محاصة الأموال باستخدام أساس الملكية سواء في القوائم المالية الموحدة أو في القوائم المالية الخاصة بالشركة القابضة.

وفي حالة استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمار في رأسمال شركة محاصة أموال، أو أي استثمار آخر بنسبة ٥٠٪ أو أقل، فمن اللازم على الشركة المستثمر فيها أن تفصح بإيجاز عن الأصول والإلتزامات ونتائج عملياتها سواء في شكل ملحوظه أو في قوائم مستقلة حتى يتمكن المستثمر من متابعة مركزه المالي ونتائج عملياته.

وفي الجزء المتبقى من هذا الفصل سوف نستخدم مصطلح شركة المحاصة Joint Venture بالمعنى التقليدي لشركة التضامن التي تنجز مشروع واحد خلال فترة محددة.

المحاسبة عن شركة محاصة الأموال

Accounting for a Corporate Joint Venture

ظهرت عدة مبررات قوية تنادي بأهمية وجود مجموعة مستقلة من السجلات المحاسبية في كل شركة محاصة أموال تكون كبيرة الحجم وتمتد عملياتها لفترة طويلة، وأهم هذه المبررات: تعقد الأعمال الحديثة، وأهمية وجود تنظيم جيد ورقابة داخلية قوية، وضمان الاستجابة لقوانين ضريبة الدخل وغيرها من التشريعات الحكومية. هذا ويجعل حساب رأسمال كل شريك في شركة المحاصة

دائناً بقيمة استثماره سواء أكان في شكل نقدية أم أي أصول أخرى غير نقدية. ومع أن السنة المالية لشركة محاصة الأموال قد تتفق أو لا تتفق مع السنة المالية الخاصة بالشركاء، إلا أن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي وصدور قوائم مالية دورية عن الصفقة أو المشروع يهيء الفرصة للإفصاح بطريقة منتظمة عن صافي الدخل أو الخسارة الموزع على كل شريك.

المحاسبة عن شركات محاصة الأشخاص

Accounting for an unincorporated Joint Venture

كما أشرنا آنفاً، يتطلب الرأي المحاسبي رقم (١٨) الصادر عن مجلس المبادىء المحاسبية استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات محاصة الأموال. ولم يتعرض هذا الرأي للمحاسبة في شركات محاصة الأشخاص.

وعموماً، هناك بديلين للمحاسبة يمكن استخدام أيهما بواسطة المستثمرين في شركات محاصة الأشخاص (Unincorporated joint ventures)، هما المحاسبة وفقاً لأساس الملكية أو المحاسبة وفقاً لأساس الحصة النسبية Proportionate share method of accounting للاستثمار. ولتوضيح هذين الأساسين نفترض أنه في غرة محرم ١٤٠٨ هـ استثمرت شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ريال بحق النصف لكل منهما في شركة «النعمان لمحاصة الأشخاص». وقد ظهرت القوائم المالية الموجزة لشركة المحاصة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:

شركة النعمان

شركة محاصة

قائمة الدخل

عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

البيان	ريال	ريال
الايرادات		٢٠٠٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات		١٥٠٠٠٠٠
صافي الدخل		٥٠٠٠٠٠
توزيع صافي الدخل:		
شركة عبد الفتاح	٢٥٠٠٠٠	
شركة عبد العظيم	٢٥٠٠٠٠	
الجملة	٥٠٠٠٠٠	

شركة النعمان
شركة محاصة
قائمة رأسمال الشركاء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	شركة عبد الفتاح	شركة عبد العظيم	الجملة
الاستثمار في غرة محرم ١٤٠٨	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
يضاف صافي الدخل	٢٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
رأسمال الشركاء في نهاية العام	٦٥٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠

شركة النعمان
شركة محاصة
الميزانية العمومية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	ريال	ريال
الأصول		
الأصول المتداولة		١٦٠٠٠٠٠
الأصول الأخرى		٢٤٠٠٠٠٠
جملة الأصول		٤٠٠٠٠٠٠
الالتزامات ورأسمال الشركاء		
الالتزامات قصيرة الأجل		٨٠٠٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل		١٩٠٠٠٠٠
رأسمال الشركاء		
شركة عبد الفتاح	٦٥٠٠٠٠	
شركة عبد العظيم	٦٥٠٠٠٠	
		١٣٠٠٠٠٠
جملة الالتزامات ورأسمال الشركاء		٤,٠٠٠,٠٠٠

وإذا استخدمت شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم أساس الملكية فعندئذٍ يجب إجراء القيدين التاليين في سجلات كل منهما عن استثماراتها في شركة النعمان:

٤٠٠٠٠٠ الاستثمار في شركة النعمان ١٤٠٨/١/٣٠هـ
(شركة محاصة)
٤٠٠٠٠٠ النقدية
إثبات الاستثمار في شركة محاصة.

٢٥٠٠٠٠ الاستثمار في شركة النعمان ١٤٠٨/١٢/٣٠هـ
(شركة محاصة)
٢٥٠٠٠٠ الدخل من الاستثمار.
إثبات حصتنا في صافي دخل شركة
النعمان (٥٠٠٠٠٠ × ٥٠٪ = ٢٥٠٠٠٠ ريال).

أما إذا استخدمت كلتا الشركتين أساس الحصة النسبية، فإنه يجب على شركتي عبد الفتاح وعبد العظيم، بالإضافة إلى القيدين السابقين، إجراء القيد التالي عن الحصة النسبية لكل منهما في الأصول والالتزامات والإيراد والمصروفات الخاصة بشركة النعمان:

٨٠٠٠٠٠ الأصول المتداولة (١٦٠٠٠٠٠ × ٥٠٪) ١٤٠٨/١٢/٣٠هـ
١٢٠٠٠٠٠ الأصول الأخرى (٢٤٠٠٠٠٠ × ٥٠٪)
٧٥٠٠٠٠ التكاليف والمصروفات (١٥٠٠٠٠٠ × ٥٠٪)
٢٥٠٠٠٠ الدخل من الاستثمار

٤٠٠٠٠٠ الالتزامات قصيرة الأجل
(٨٠٠٠٠٠ × ٥٠٪)
٩٥٠٠٠٠ الالتزامات طويلة الأجل
(١٩٠٠٠٠٠ × ٥٠٪)
١٠٠٠٠٠٠ الإيراد (٢٠٠٠٠٠٠ × ٥٠٪)
٦٥٠,٠٠٠ الاستثمار في شركة النعمان
(شركة محاصة)

إثبات الحصة النسبية في أصول والتزامات وإيراد
ومصروفات شركة المحاصة.

ويتضح مما سبق أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية في شركات محاصة الأشخاص يتسق مع نفس الأسلوب عند اتباعه في شركات محاصة الأموال وفقاً لما جاء بالرأي المحاسبي رقم (١٨). ولكن في هذه الحالة سوف تظهر المعلومات المتعلقة بأصول والتزامات شركة المحاصة في شكل ملاحظة بالقوائم المالية للشركة المستثمرة، وهو الأمر الذي يؤدي إلى أسلوب التمويل الخفي Off-balance sheet financing أما المحاسبة وفقاً لأساس الحصة النسبية في شركات محاصة الأشخاص فهي تتجنب مشكلة التمويل الخفي، ولكن من الناحية العملية تثار مشكلة تضمين الحصص في بعض الأصول مثل العقارات والمعدات في الميزانية العمومية لكل شريك.

* * *

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة

(١) يبلغ رصيد حساب رأس مال كل من أمير وبدوي، شريكان في شركة تضامن، ٦٠,٠٠٠ ريال و ٨٠,٠٠٠ ريال على التوالي. وإضافةً لذلك فإن أمير دائن للشركة بقرض غير حامل للفوائد مقداره ٢٠,٠٠٠ ريال. وقد قررا تصفية شركتهما الآن. ما الأولوية أو المزية التي يتمتع بها أمير بخصوص قرضه عند التصفية؟

(٢) حدد بإيجاز الإجراء الذي يتبع في تصفية شركة التضامن عندما يظهر رصيداً مديناً في حساب رأس مال أحد الشركاء.

(٣) أسفرت عملية بيع الأصول، عند تصفية شركة سطام ودهام وإمام ـ شركة تضامن، عن خسارة أدت إلى جعل أرصدة حسابات رأس مال الشركاء على النحو التالي: سطام ٢٥٠٠٠ ريال دائن، ودهام ١٢٥٠٠ ريال دائن، وامام ٥٠٠٠ ريال مدين. وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢. وقد سددت الإلتزامات بالكامل، وبلغت النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء ٣٢٥٠٠ ريال كما أنه ليس في الإمكان حالياً تحديد ما إذا كان لدى إمام القدرة على سداد رصيد حساب رأس ماله المدين أم لا. هل يمكن توزيع النقدية المتاحة الآن دون الانتظار حتى يمكن تحديد إمكانية تحصيل المبلغ المستحق على إمام؟ إشرح.

(٤) كانت هناك حسابات للدائنين مقدارها ١٢٠٠٠ ريال على شركة (أ) و (ب) و (جـ)، شركة تضامن، وذلك بعد التخلص من كافة الأصول ودفع كل النقدية المتاحة للدائنين. وقد ظهر رصيداً دائناً في حساب رأس مال (أ) مقداره ١٦٠٠٠ ريال، ورصيداً دائناً في حساب رأس مال (ب) مقداره ٢٠٠٠ ريال. وقد طالب دائنو الشركة (أ) بسداد ديونهم، الذي رد على مطلبهم بأن الشركاء الثلاثة يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، وقد أسسوا شركتهم برأس مال متساوي. وعليه فقد عرض (أ) على الدائنين

سداد $\frac{1}{3}$ ديونهم وحسب. ما رأيك في الموقف الذي اتخذه (أ)؟ وما رصيد حساب رأس مال (جـ)؟ ما قيد اليومية، إن وجد، الذي يجب إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة في حالة قيام (أ) بسداد دائني الشركة من ممتلكاته الشخصية؟

(٥) يعمل أحمد كشريك مدير في شركة أحمد وبدوي وحبري، شركة تضامن. وينص عقد الشركة على حق أحمد في راتب سنوي قدره ١٢٠٠٠ ريال، تدفع على ١٢ قسطاً شهرياً متساوياً، ويوزع المتبقي من صافي الدخل أو الخسارة على الشركاء بالتساوي. وقد أوقفت الشركة عملياتها في ٣٠ من جمادي الآخرة وبدأت في إجراءات التصفية. ولم يسحب أحمد راتب آخر شهرين من التشغيل بسبب عجز رأس المال العامل. كيف تتم معالجة حق أحمد في الأجر غير المدفوع ومقداره ٢٠٠٠ ريال عند تصفية الشركة؟

(٦) يقتسم كل من مرعي ونادر، شريكان في شركة تضامن، الأرباح بالتساوي. أعرض الأسباب التي تؤيد توزيع الخسائر الناتجة عن تصفية الشركة بالتساوي أو وفقاً لنسب أرصدة حسابات رأس المال.

(٧) أعرض باختصار المبدأ الأساسي الذي يجب التقيد به في توزيع النقدية على الشركاء عندما تمتد إجراءات تصفية شركة تضامن لعدة شهور.

(٨) يكون من الضروري، خلال عملية التصفية التدريجية لشركة تضامن، تحديد الخسائر المحتملة مستقبلاً من بيع الأصول المتبقاة. ما قيود اليومية، إن وجدت، التي يجب إعدادها لتعكس حسابات رأس مال الشركاء أنصبتهم من أقصى خسارة محتملة يمكن أن تحدث خلال المراحل المتبقاة من عملية التصفية؟

(٩) تم تصفية شركة إكرامي وياسر وزهدي، شركة تضامن، على فترة طولها ١١ شهراً، كما تم عمل عدة توزيعات نقدية على الشركاء. هل المبلغ الإجمالي الذي تسلمه كل شريك في هذه الحالة أكبر أو أقل أو متساوي للمبلغ الذي يتسلمه في حالة احتفاظ المصفي بكل النقدية المحصلة حتى الانتهاء تماماً من بيع كافة الأصول وعمل توزيع للنقدية مرة واحدة على الشركاء؟

(١٠) في ظل أي الحالات، إن وجدت، يمكن لشركة تضامن تحت التصفية التدريجية توزيع النقدية على الشركاء وفقاً لنسب توزيع الأرباح والخسائر؟

(١١) كانت أرصدة حسابات رأس مال جمال وكريم ولطفي، شركاء في شركة تضامن ويقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي، هي ٣٠٠٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠ ريال و ٢١٠٠٠ ريال على التوالي وذلك عند بدء تصفية الشركة. وكان من بين أصول الشركة ورقة قبض مسحوبة على كريم قيمتها ٧٠٠٠ ريال. وقد تم سداد جميع التزامات الشركة. وكان أول ما تم بيعه من الأصول خلال عملية التصفية أوراقاً مالية قيمتها الدفترية ١٥٠٠٠ ريال وسعر بيعها ١٨٠٠٠ ريال. كيف يتم توزيع هذا المبلغ (١٨٠٠٠ ريال) بين الشركاء؟

(١٢) كانت أرصدة حسابات رأس مال رأفت وسعيد وتامر عندما بدأت شركتهم في إجراءات التصفية ٣٨٠٠٠ ريال و ٣٥٠٠٠ ريال و ٣٢٠٠٠ ريال على التوالي. وعندما انتهت عملية التصفية اتضح أن النقدية التي تسلمها رأفت أقل من كل من الشريكين الآخرين. أذكر العوامل المختلفة التي تفسر سبب حصول الشريك الذي يملك أكبر رصيد في حساب رأسماله على أقل مبلغ من النقدية الناتجة عن التصفية.

(١٣) قرر كل من محسن وفريد، شريكان في شركة تضامن، تحويل شركتهما إلى شركة أموال. وقد تم تقسيم رأس مال الشركة الجديدة بالكامل فيما بينهما بالتساوي بسبب تساوي حصة كل منهما في شركة التضامن. وتم الحصول على تقرير تقويم الأصول في تاريخ التحول إلى شركة أموال والذي اتضح منه أن قيمة الأراضي والمباني قد ارتفعت بنسبة ٥٠٪ أثناء ملكية شركة التضامن لهما. هل يجب زيادة قيمة الأصول إلى القيمة التي قومت بها في تاريخ التحول إلى شركة أموال أو التمسك بتكلفتها الأصلية لدى شركة التضامن عند تحويلها إلى السجلات المحاسبية لشركة الأموال؟ وهل ستسمح شركة الأموال، إذا أعيد تقويم الأصول، بحساب استهلاك عن الزيادات الناتجة عن التقويم بالنسبة لأغراض ضريبة الدخل؟ إشرح.

(١٤) وضح أوجه الاختلاف بين شركة المحاصة وشركة التضامن.

(١٥) كيف تختلف عملية تحديد صافي الدخل لشركة محاصة، عندما يؤخذ في الاعتبار مفهوم شركة المحاصة من وجهة النظر التاريخية، عنها في شركة تضامن أو شركة مساهمة؟ وهل يسود هذا الفرق في الحياة العملية في الوقت الحاضر؟

(١٦) ما المقصود بشركات محاصة الأموال؟ وما الإجراءات المحاسبية لمثل هذه الشركات والتي أوصى بها مجلس مبادىء المحاسبة المالية الأمريكي في رأيه رقم ١٨؟

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ أي العناصر التالية لا يؤدي إلى تصفية شركة التضامن؟

أ ـ إفلاس أحد الشركاء ما دامت الشركة نفسها موسرة.

ب ـ وفاة أحد الشركاء طالما أن الشريك المتوفى كان قد اشترط أن يحل محله الوصي.

جـ ـ قيام أحد الشركاء بمسحوبات غير مسموح بها منتهكاً بذلك عقد الشركة.

د ـ تنازل أحد الشركاء عن حصته في الشركة بالكامل لطرف آخر.

٢ ـ يكون إلزام الشريك المعسر بدفع أي نقص في حساب رأسماله:

أ ـ في مقدمة أولويات مطالبات دائني الشركة غير المسددين.

ب ـ ثاني أولويات مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك المعسر.

جـ ـ قبل مطالبات الدائنين الشخصيين للشريك، وقبل مطالبات دائني الشركة غير المسددين.

د ـ وفقاً لترتيب آخر هو . . . .

٣ ـ قام فاروق أثناء تصفية شركة وحيد وفاروق وكارم وتامر، شركة تضامن،

بسداد حساب أحد دائني الشركة ومقداره ٣٦٠٠ ريال. يكون قيد اليومية المناسب واللازم إجراؤه في السجلات المحاسبية للشركة:

أ ـ لا يوجد قيد.

ب ـ ٣٦٠٠ حـ/ الدائنين

٣٦٠٠ حـ/رأس مال فاروق.

جـ ـ ٣٦٠٠ جـ/النقدية.

٣٦٠٠ حـ/رأس مال فاروق.

د ـ ٣٦٠٠ جـ/الدائنين

٣٦٠٠ جـ/مسحوبات فاروق.

٤ ـ يقتسم كل من كريم ورأفت وسعيد وتركي، شركاء في شركة تضامن، الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تعرضت الشركة للإفلاس وقرر تصفيتها. وكان موقف الشركة وكل شريك على النحو التالي:

	رصيد حساب رأس مال الشركة	الأصول الشخصية (غير مشتملة على حصة الشريك في رأسمال الشركة	الالتزامات الشخصية (غير مشتملة على حصة الشريك في الشركة)
كريم	١٥٠٠٠ دائن	١٠٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠ ريال
رأفت	١٠٠٠٠ دائن	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
سعيد	٢٠٠٠٠ مدين	٨٠٠٠٠	٥٠٠٠
تركي	٣٠ ٠٠٠ مدين	١٠٠٠	٢٨٠٠٠

فإن دائني الشركة:

أ ـ سيحاولون استرداد ديونهم من الشريك سعيد أولاً لكونه موسر شخصياً، ورصيد حساب رأس ماله مديناً.

ب ـ لن يحصلوا على ديونهم كاملة بغض النظر عن الموقف القانوني وذلك لكون أصول الشركة أقل من التزاماتها.

ج ـ يحصلون على حصة رأفت في الشركة على أساس إجراء قرعة بينهم وبين دائنيه الشخصيين.

د ـ لهم حق المطالبة بسداد ديونهم من أصول الشركة أولاً قبل أن يكون للدائنين الشخصيين لأي شريك حق في هذه الأصول.

٥ ـ يقتسم كل من جمال وسمير وحمدي، شركاء في شركة تضامن الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ على التوالي. وقد قرر الشركاء تصفية الشركة عندما كانت أصولها تتكون من نقدية مقدارها ٤٠٠٠٠ ريال وأصول أخرى مقدارها ٢١٠٠٠٠ ريال، والتزاماتها وحصص رأس مال الشركاء كما يلي:

الالتزامات	٦٠٠٠٠ ريال
رأس مال جمال	٤٨٠٠٠
رأس مال سمير	٧٢٠٠٠
رأس مال حمدي	٧٠٠٠٠

وسيتم تصفية الشركة على فترة طويلة من الزمن. كما سيتم توزيع النقدية المتاحة على الشركاء أولاً بأول. وقد تم بيع أصول غير نقدية قيمتها الدفترية ١٢٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٩٠٠٠٠ ريال. ما مقدار النقدية التي ستوزع على كل شريك عقب عملية البيع هذه؟

	جمال	سمير	حمدي
أ)	٤٥٠٠٠ ريال	٢٧٠٠٠ ريال	١٨٠٠٠ ريال
ب)	٣٥٠٠٠ ريال	٢١٠٠٠ ريال	١٤٠٠٠ ريال
جـ)	لا شيء	٣٠٠٠٠ ريال	٤٠٠٠٠ ريال
د)	لا شيء	٢٨٨٠٠ ريال	٤١٢٠٠ ريال

التمرين الثاني:

بكري ومطر شريكان في شركة تضامن ويقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠ : ٤٠. وقد قررا تصفية الشركة. وقد تم بيع جزء من الأصول، وما زالت هناك أصول لم تباع قيمتها الدفترية ٤٢٠٠٠ ريال وتم سداد جميع التزامات الشركة، وبلغ مقدار النقدية المتاحة للتوزيع على الشريكين ٢٠٠٠٠ ريال. ويظهر حساب رأس مال كل شريك رصيد قدره ٤٠٠٠٠ ريال لبكري و ٢٢٠٠٠ ريال لمطر.

المطلوب:

تحديد كيفية توزيع النقدية بين الشريكين.

التمرين الثالث:

بدأت شركة التضامن المكونة من نزيه ووجدي أعمالها منذ سنوات عديدة، وكانت تحقق أرباحاً معقولة خلال سنوات عملها. وقد خسرت مؤخراً قضية قانونية جوهرية، ووقعت بها خسائر غير متوقعة في حسابات العملاء والمخزون. ونتيجةً لذلك فقد قرر الشريكين تضفيتها وتم بيع جميع الأصول، وكان المبلغ المتاح لسداد التزامات الشركة ١٨٠٠٠ ريال فقط، وتبلغ هذه الإلتزامات ٣٣٠٠٠ ريال. وكانت أرصدة حسابات رأس المال ونسب توزيع الأرباح والخسائر قبل بدء عملية التصفية كما يلي:

	أرصدة حسابات رأس المال	نسب توزيع الأرباح والخسائر
نزيه	٢٣٠٠٠ ريال	٦٠٪
وجدي	١٣٥٠٠ ريال	٤٠٪

المطلوب:

أ ـ حساب إجمالي الخسائر التي نتجت عن تصفية الشركة.

ب ـ توضيح كيف يجب أن تتم التسوية النهائية بين الشريكين بعد أن يدفع نزيه مبلغ ١٥٠٠٠ ريال إلى الدائنين. وأن نزيه بعد سداده لهذا المبلغ للدائنين يصبح معسراً، ولكن وجدي يملك صافي أصولاً شخصية تزيد عن ١٠٠٠٠٠ ريال.

التمرين الرابع:

كانت أرصدة حسابات رأس مال سالم ويحيى وزهران، شركاء في شركة تضامن تحت التصفية، بعد بيع جزء من أصول الشركة ٣٣٠٠٠ ريال، و ٤٠,٠٠٠ ريال، و ٤٢٠٠٠ ريال على التوالي. وكان لدى الشركة في هذا الوقت نقدية مقدارها ٤٢٠٠٠ ريال وأصول أخرى قيمتها الدفترية ٧٨٠٠٠ ريال. ويبلغ المستحق للدائنين ٥٠٠٠ ريال. وكان الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر فيما بينهم بالتساوي.

المطلوب:

حساب النقدية التي يمكن لكل شريك الحصول عليها في هذا الوقت.

التمرين الخامس:

تم تعيين مصفى لإنهاء وتصفية شركة كارم ولطيف، شركة تضامن، بعد ما أصيبا بعجز نتيجة تصادم طائرة كانا على متنها، وكانا يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي. وقد تبين من السجلات المحاسبية أن هناك نقدية مقدارها ٣٥٠٠٠ ريال، وأصول أخرى مقدارها ١١٠٠٠٠ ريال، والتزامات قيمتها ٢٠٠٠٠ ريال وأن رأس مال كارم ٧١٠٠٠ ريال، ورأس مال لطيف ٥٤٠٠٠ ريال. وقد توقع المصفى أن تأخذ عملية التخلص من الأصول غير النقدية وقتاً طويلاً لطبيعتها العالية التخصص. وقدرت مصروفات التصفية (من إعلان، وإيجار، وانتقالات وخلافه) بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

حساب مقدار النقدية التي يمكن توزيعها لكل شريك في هذا الوقت.

التمرين السادس:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة بدوي وكروان ورمضان، شركة تضامن، في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ. (نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء فيما بين الأقواس أمام رأس مال كل منهم):

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٢٥٠٠٠ ريال	نقدية	٥٢٠٠٠ ريال	التزامات
١٨٠٠٠٠	أصول أخرى	٤٠٠٠٠	رأس مال بدوي (٤٠٪)
		٦٥٠٠٠	رأس مال كروان (٤٠٪)
		٤٨٠٠٠	رأس مال رمضان (٢٠٪)
٢٠٥٠٠٠	الاجمالي	٢٠٥٠٠٠	الاجمالي

المطلوب:

أ ـ حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك عقب المرحلة الأولى من التصفية، بافتراض أنه سيتم تصفية الشركة على مراحل. وأنه تم بيع أصول غير نقدية في المرحلة الأولى قيمتها الدفترية ٩٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٥٠٠٠٠ ريال. وأنه تم سداد الدائنين وتوزيع النقدية المتاحة بعد ذلك على الشركاء.

ب ـ حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك بافتراض جميع الحقائق الواردة في البند (أ)، فيما عدا أنه يحتفظ بمبلغ ٣٠٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

جـ ـ بافتراض، كحالة مستقلة، إن كل شريك تسلم جزء من النقدية في التوزيع الذي تم بعد عملية البيع الثانية للأصول. وإن النقدية الناتجة من عملية البيع الثالثة والقابلة للتوزيع ١٤٠٠٠ ريال، وإن القيمة الدفترية للأصول غير المبيعة ٦٠٠٠ ريال. فكيف يتم توزيع النقدية المتاحة ومقدارها ١٤٠٠٠ ريال على الشركاء؟

التمرين السابع:

كانت أرصدة حسابات رأس مال كل من دغيدي وأيمن وفهد، شركاء في شركة تضامن، في العاشر من ذي القعدة ١٤٠٣ هـ هي ٢٠٠٠٠ ريال، و ٢٥٠٠٠ ريال، و ٩٠٠٠ ريال على التوالي. وكانوا يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٢ : ١.

المطلوب:

أ ـ إعداد برنامج توزيع النقدية الناتجة عن تصفية الشركة عل مراحل.

بـ ـ ما مقدار النقدية المسددة لكافة الشركاء إذا كان دغيدي تسلم مبلغ ٤٠٠٠ ريال فقط من التصفية؟

جـ ـ ما مقدار النقدية التي يتسلمها فهد، بافتراض أن دغيدي تسلم مبلغ ١٣٠٠٠ ريال من النقدية الناتجة عن التصفية؟

د ـ ما مقدار خسائر الشركة من بيع الأصول، إذا علمت أن أيمن تسلم مبلغ ١١٠٠٠ ريال فقط نتيجة التصفية؟ (لم تستثمر أي أصول إضافية في الشركة بمعرفة أي شريك).

التمرين الثامن:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة بغدادي وكردي، شركة تضامن، في غرة جمادي الآخرة سنة ١٤١٠:

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٥٠٠٠ ريال	نقدية	٢٠٠٠٠ ريال	التزامات
٥٥٠٠٠	أصول أخرى	٢٢٥٠٠	رأس مال بغدادي
		١٧٥٠٠	رأس مال كردي
٦٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	٦٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

يقتسم الشريكان الأرباح والخسائر بنسبة ٦٠٪ لبغدادي، و ٤٠٪ لكردي. وقد تم بيع أصول قيمتها الدفترية ٢٢٠٠٠ ريال بمبلغ ١٨٠٠٠ ريال وذلك خلال شهر جمادي الآخرة. وتم سداد الدائنين بالكامل، وتوزيع مبلغ ٢٠٠٠ ريال على الشريكين بأسلوب يهدف إلى تخفيض أرصدة حسابات رأس المال لتصبح نسبتها مساوية لنسب توزيع الأرباح والخسائر تماماً. وتم خلال شهر رجب بيع أصول قيمتها الدفترية ١٠٠٠٠ ريال بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال، وتم سداد مصروفات التصفية ومقدارها ٥٠٠ ريال، وتوزيع مبلغ ١٢٥٠٠ ريال على الشريكين. وتم خلال شهر شعبان بيع الأصول المتبقاة بمبلغ ٢٢٥٠٠ ريال، وتمت التسوية النهائية بين الشريكين.

المطلوب:

حساب مقدار النقدية التي يجب أن يتسلمها كل شريك في شهر جمادي الآخرة، ورجب، وشعبان.

التمرين التاسع:

كانت صافي حقوق الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بينهم قبل

التصفية في ٥ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٥ هـ كما يلي:

	أمين	فهمي	جمعة	هارون
صافي حقوق الشركاء	٣٦٠٠٠ ريال	٣٢٤٠٠ ريال	٨٠٠٠ ريال	(١٠٠) ريال
نسبة توزيع الأرباح والخسائر	٦	٤	٢	١

وسيتم بيع الأصول بمبالغ تفوق القيم الدفترية لها.

المطلوب:

إعداد برنامج يوضح كيفية توزيع النقدية على الشركاء عندما تصبح متاحة وفقاً لسير عملية التصفية.

التمرين العاشر:

أبرم كل من مكي ونادر عقداً فيما بينهما بهدف المضاربة في سوق الأموال، واستخدم كل منهما مبلغ قدره ٥٠٠٠ ريال من النقدية الخاصة به. وسيتم توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي. وسيتم عمل تسوية بينهما في نهاية العام بعد بيع جميع الأوراق المالية. وفيما يلي ملخص بكشوف عمل السمسار الشهرية عن العام:

	مكي	نادر
إجمالي المشتريات المصدق عليها	٤٥٠٠٠ ريال	١٨٠٠٠ ريال
إجمالي المبيعات المصدق عليها	٤٨٧٠٠	١٦٨٠٠
فوائد على الحسابات	٨٠	٥٠
توزيعات دائنة للحسابات	٤٠	١٠٠

المطلوب:

كيف تتم التسوية بين مكي ونادر في نهاية العام؟

التمرين الحادي عشر:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة كرم ووديع، قبل أن تتحول من شركة تضامن إلى شركة أموال مباشرة:

الميزانية العمومية
في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
١٠٥٠٠ ريال	النقدية	١٦٤٠٠ ريال	حسابات الدائنين
١٥٩٠٠	حسابات العملاء	٦٠٠٠٠	رأس مال كرم
٤٢٠٠٠	مخزون سلعي	٥٢٠٠٠	رأس مال وديع
٦٠٠٠٠	معدات (الصافي بعد خصم مجمع الاستهلاك وقدره ١٨٠٠٠ ريال)		
١٢٨٤٠٠ ريال	الاجمالي	١٢٨٤٠٠ ريال	الاجمالي

وقد أوصى المحاسب القانوني بإجراء التعديلات التالية على الميزانية العمومية لشركة التضامن قبل فتح سجلات محاسبية جديدة لشركة الأموال:

١ - إنشاء مخصص للديوان المشكوك في تحصيلها بمبلغ ١٢٠٠ ريال.

٢ - تسجيل مبالغ مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ٨٠٠ ريال.

٣ - تبلغ القيمة العادلة الجارية للمخزون ٤٨٠٠٠ ريال، وللمعدات ٧٢٠٠٠ ريال.

٤ - تقدر الإلتزامات المستحقة بمبلغ ٧٥٠ ريال.

المطلوب:

إعداد الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال في غرة شوال ١٤٠٥ هـ، بافتراض إصدار ١٠٠٠٠ سهم عادي، بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات، إلى الشريكين مقابل حقوقهما في شركة التضامن. وإن المعدات سجلت بقيمتها العادلة الجارية، وأنه صرح بإصدار ٥٠٠٠٠ سهم عادي.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

تم تصفية شركة تضامن مكونة من هارون وقارون وسعدون. وكان الموقف المالي للشركاء بعد تحويل كافة الأصول إلى نقدية وتوزيع الخسائر الناتجة عن التصفية بالتساوي بين الشركاء كما يلي:

	حقوق الشركاء في الشركة	الموقف المالي الشخصي بخلاف حقوقه في الشركة	
		الأصول	الالتزامات
هارون	٣٠٠٠٠ ريال	١١٠٠٠٠ ريال	٤٥٠٠٠ ريال
قارون	(٢١٠٠٠)	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
سعدون	(٥٥٠٠٠)	٥٥٠٠٠	٤٥٠٠٠

المطلوب:

تفسير احتمالات عمليات التحصيل التي سيقوم بها:

أ ـ دائنو الشركة.

ب ـ الدائنون الشخصيون لكل شريك.

جـ ـ هارون من الشريكين الآخرين، واحسب إجمالي الخسائر التي سيتحملها هارون نتيجة تصفية الشركة.

الحالة الثانية:

اكتشف المصفى عند بدء تصفية شركة (س) و(ص) و(ع)، شركة تضامن، في الخامس عشر من ذي القعدة سنة ١٤٠١ هـ أن هناك ورقة دفع قيمتها ١٠٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ٨٪ سبق أن أصدرتها الشركة وما زال متبقي على تاريخ استحقاقها ستة أشهر، حيث تستحق في ١٥ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ. وقد تم دفع الفوائد عن هذه الورقة حتى ١٥ من ذي القعدة سنة ١٤٠١ هـ. وتقضي شروط ورقة الدفع بأن الفوائد المستحقة حتى تاريخ

الاستحقاق يجب دفعها بالكامل حتى وإن سددت ورقة الدفع قبل تاريخ الاستحقاق. وقد سدد المصفى كافة الإلتزامات الأخرى وبلغت النقدية المتبقاة لديه ١٥٠٠٠٠ ريال. كما أن هناك أصول غير نقدية لم تباع قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠٠ ريال. ويعتقد المصفى أن التخلص من هذه الأصول يتطلب فترة طولها ستة أشهر، وإن النقدية الناتجة من بيع هذه الأصول خلال هذه الفترة ستكون أكثر من قيمتها الدفترية بما يعادل ٢٥٪ على الأقل منها.

وقد كتب الشريك (س) المذكرة التالية للمصفى: «إنني أدرك بوضوح إنك لن تستطيع دفع أي مبالغ للشركاء حتى تنتهي من سداد الدائنين بالكامل، ولكني في حاجة إلى نقدية للمضاربة في مشروع تجاري آخر. ولذلك أرى أن تدفع الآن ورقة الدفع المستحقة في ١٥ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، ثم توزع النقدية المتبقاة على الشركاء». وقد رفض (ص) هذا الإقتراح مبرراً ذلك بأن الدفع الفوري للنقدية يستتبعه خسارة مقدارها ٤٠٠٠ ريال. وعرض (ص) أنه في حالة اتخاذ مثل هذا الموقف فيجب أن يحمل رأس مال (س) بإجمالي الفوائد ومقدارها ٤٠٠٠ ريال. ولم يكن للشريك (ع) موقف خاص في هذه الحالة، إلا أنه وبغرض التوفيق وافق على أن يتحمل ورقة الدفع هذه في مقابل أن يحصل على ١٠٢٠٠٠ ريال من المصفى. كما عرض (ع) وبغرض حماية حامل الورقة ضد أي خسائر أن يودع مبلغ ١٠٤٠٠٠ ريال في ودائع مضمونة بسندات حكومية. وقد عبر حامل الورقة عن قبوله لهذا الترتيب بكامل إرادته. وقد حدد (ع) أن حصوله على مبلغ ١٠٢٠٠٠ ريال سيكون ناتج عن دوره الجديد كدائن وأن ذلك لن يؤثر على حقه في استلام أي توزيعات نقدية خلال فترة التصفية.

المطلوب:

تقييم اقتراح كل شريك. وما رد الفعل الذي يجب أخذه من جانب المصفى؟ هل ستختلف إجابتك إذا افترضنا تغيراً يشير إلى احتمال تحقق خسائر من بيع الأصول غير النقدية المتبقاة؟

الحالة الثالثة:

أسس كل من لطفي وباكثير شركة تضامن، ويقتسمان الأرباح والخسائر

بالتساوي. وعلى الرغم من أن الشريكين بدأ برأس مال متساوي، إلا أن لطفي عمل مسحوبات أكثر من باكثير، وعليه فإن حساب رأس ماله أصبح أصغر من باكثير. وقد قررا تصفية الشركة في ٣٠ من جمادي الآخرة، وهو التاريخ الذي أقفلت فيه السجلات المحاسبية وأعدت القوائم المالية للشركة. وقد ظهر من الميزانية العمومية أن رأس مال لطفي ٤٠٠٠٠ ريال ورأس مال باكثير ٦٠٠٠٠ ريال كما اتضح من الميزانية أيضاً أن هناك قرضاً على الشركة لصالح باكثير قدره ١٠٠٠٠ ريال. وتدار عملية التصفية بمعرفة لطفي حيث أن باكثير يقيم بالمستشفى نتيجة تعرضه لحادث سيارة في الأول من رجب وهو اليوم التالي لتوقف عمليات الشركة العادية. وفيما يلي الإجراءات المتبعة من جانب لطفي: بيع جميع الأصول بأفضل الأسعار التي يمكن الحصول عليها أولاً، ثم سداد جميع حسابات الدائنين ثانياً، وسداداً قرض باكثير ثالثاً، ورابعاً توزيع النقدية المتبقاة بين باكثير وبينه بنسبة ٤٠ : ٦٠ وهي ممثلة لأرصدة حسابات رأسماليهما.

وقد أخبر لطفي باكثير، عقب خروجه من المستشفى في ٥ من رجب، بأنه من خلال العمل المضني وحسن الطالع تمكن من بيع الأصول والانتهاء من تصفية الشركة خلال الأيام الخمسة التي قضاها بالمستشفى وقد سلم لطفي شيكين إلى باكثير الأول بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال وهي قيمة القرض، والثاني بتسوية رصيد حساب رأسماله وذلك كخطوة أولى في عملية التصفية.

المطلوب:

أ ـ هل توافق على إجراءات التصفية المتبعة في هذه الحالة؟ إشرح شرحاً وافياً.

ب ـ افترض أنه نتج عن إجراءات التصفية تلك، دفع مبلغ قدره ٢٤٠٠٠ ريال إلى باكثير بالإضافة إلى المدفوع له بخصوص القرض. ما مقدار مكاسب أو خسائر التصفية؟ وإذا كنت تعتقد أن هناك أساليب أخرى يجب اتباعها في التصفية، فاشرح إلى أي مدى يمكن أن يحصل باكثير على مبلغ أكبر أو أقل في ظل الإجراء الذي توصي به.

الحالة الرابعة:

في رد عن سؤال حول كيفية إجراءات التسوية التي يجب اتباعها من جانب الشركاء في أثناء تصفية شركة تضامن، قال الطالب زايد العبارة التالية:

«تمسك السجلات المحاسبية عادةً وفقاً لأساس التكلفة، وتعكس مبدأ استمرارية المنشأة. ويكون من الضروري غالباً، عند تصفية شركة تضامن، بيع الأصول بجزء من قيمتها الدفترية. وعليه، فإن أي شريك عادةً ما يتسلم مبلغ يقل بكثير عن حقوقه في الشركة عند التسوية».

وقال الطالب كمال العبارة التالية:

«إني أتفق كلية مع ما جاء في حديث زميلي زايد، ولكني سأذهب أبعد من ذلك قليلاً وأضيف أنه لا يجب دفع أية مبالغ إلى أي من الشركاء إلا بعد بيع كافة أصول الشركة وسداد جميع الدائنين. ولذلك لا يمكن معرفة النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء إلا بعد الانتهاء من هذه المراحل، وعليه فإن أي مبالغ مدفوعة لأي شريك في مرحلة مبكرة من التصفية، يجب أن يقوم الشريك بردها. وإذا كان الشركاء غير قادرين على رد هذه المبالغ، فإن الشخص الذي صرح بدفع هذه المبالغ يكون مسؤولاً عنها».

وقال الطالب علي العبارة التالية:

«يتسلم كل شريك في شركة التضامن، عند تصفيتها مقدار حقوقه لا أكثر ولا أقل. وتساعد عملية توقيت دفع المبالغ للشركاء في حصول كل شريك على جزء من المبالغ المتاحة وذلك قبل بيع كافة الأصول وسداد جميع الدائنين. وإذا ما اتخذت التدابير الكافية، سيكون الدفع الجزئي في مراحل مبكرة من التصفية مرضي ومناسب».

المطلوب:

تقييم العبارة الخاصة بكل طالب.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

قرر السلموني والورداني حل وتصفية شركتهما في ٢٣ من رمضان سنة ١٤١٠ هـ. وفيما يلي الميزانية العمومية للشركة في ذلك التاريخ (تمت الإشارة إلى نسب توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكين فيما بين الأقواس أمام رأس مال كل شريك):

شركة السلموني والورداني
الميزانية العمومية
٢٣ من رمضان سنة ١٤١٠ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٥٠٠٠ ريال	النقدية	١٥٠٠٠ ريال	حسابات الدائنين
١٠٠٠٠٠	أصول أخرى	١٠٠٠٠	قرض مستحق للورداني
		٦٠٠٠٠	رأس مال السلموني (٤٠٪)
		٢٠٠٠٠	رأس مال الورداني (٦٠٪)
١٠٥٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٠٥٠٠٠ ريال	الاجمالي

تم بيع أصول قيمتها الدفترية ٧٠,٠٠٠ ريال بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال، كما وزعت نقدية مقدارها ٦٤٠٠٠ ريال على الدائنين والشريكين، وذلك في ٢٣ من رمضان ١٤١٠ هـ. وتم بيع الأصول المتبقاة في غرة شوال ١٤١٠ هـ مقابل ١٨٠٠٠ ريال، ووزعت النقدية المتاحة في ذلك الوقت على الشريكين.

المطلوب:

أ ـ إعداد برنامج توزيع النقدية في ٢٣ من رمضان ١٤١٠ هـ، لتحديد التوزيع الصحيح للنقدية على الشريكين كلما أصبحت متاحة.

ب ـ إجراء قيود اليومية في ٢٣ من رمضان وغرة شوال من سنة ١٤١٠ هـ لتسجيل بيع الأصول وتوزيع النقدية على الدائنين والشريكين.

المشكلة الثانية:

تتضمن السجلات المحاسبية لشركة التضامن المكونة من سعدي وصبري وزهدي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، المعلومات التالية:

مسحوبات سعدي (رصيد مدين)	(٢٤٠٠٠) ريال
مسحوبات زهدي (رصيد مدين)	(٩٠٠٠)
قرض صبري	٣٠٠٠٠
رأس مال سعدي	١٢٣٠٠٠
رأس مال صبري	١٠٠٥٠٠
رأس مال زهدي	١٠٨٠٠٠

يبلغ إجمالي الأصول ٤٧٨٥٠٠ ريال، مشتملاً على نقدية مقدارها ٥٢٥٠٠ ريال، وإجمالي الالتزامات ١٥٠٠٠٠ ريال. وتمت تصفية الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ وتسلم زهدي ٨٣٢٥٠ ريال نقداً وفقاً لما أسفرت عنه عملية التصفية. ويقتسم كل من سعدي وصبري وزهدي الأرباح والخسائر بنسبة ٥ : ٣ : ٢ على التوالي.

المطلوب:

أ ـ حساب إجمالي الخسائر الناتجة عن تصفية الشركة.

ب ـ إعداد قائمة التحقق والتصفية.

جـ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الانتهاء من عملية التصفية في السجلات المحاسبية للشركة.

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة كودي قبل تصفيتها مباشرة:

الميزانية العمومية
٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
١٠٠٠٠ ريال	نقدية	٢٧٠٠٠ ريال	التزامات
٢٠٠٠٠	استثمارات في أسهم عادية	٧٢٠٠٠	رأس مال كمال
١٠٠٠٠٠	أصول أخرى	٣١٠٠٠	رأس مال دمراوي
١٣٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٣٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

يقتسم كمال ودمراوي الأرباح والخسائر الناتجة عن التشغيل بنسبة ٢ : ١، والمكاسب والخسائر الرأسمالية بنسبة ٣ : ١. وفيما يلي العمليات التي حدثت لإتمام عملية التصفية:

في غرة ربيع الثاني: أخذ كمال محفظة الاستثمارات في الأسهم العادية بقيمتها العادلة الجارية ومقدارها ٤٤٠٠٠ ريال.

في ٣ من ربيع الثاني: باع كمال الأصول الأخرى والاسم التجاري إلى إحدى الشركات مقابل سندات قيمتها الإسمية ٢٠٠٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٢٪، وقيمتها العادلة الجارية ١٨٠٠٠٠ ريال. وتعتبر مكاسب هذه العملية مكاسب رأسمالية.

في ٧ من ربيع الثاني: تم بيع جزء من السندات السابقة قيمتها الاسمية ٤٠٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٥٦٠٠ ريال. تعتبر خسائر هذه العملية خسائر رأسمالية.

في ٨ من ربيع الثاني: سددت الالتزامات بالكامل.

في ١٠ من ربيع الثاني: أخذ كمال سندات قيمتها الإسمية ١٠٠٠٠٠ ريال، ودمراوي سندات قيمتها الإسمية ٦٠٠٠٠ ريال، وذلك على أساس قيمتها الدفترية.

في ٢٥ من ربيع الثاني: دفعت النقدية المتاحة إلى كل من كمال ودمراوي.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي الميزانية العمومية لشركة آدم وبدير وجلال في ٤ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة أ ب ج
الميزانية العمومية
٤ من جمادي الآخرة ١٤٠٥ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٦٠٠٠ ريال	النقدية	٢٠٠٠٠ ريال	التزامات
٩٤٠٠٠	أصول أخرى	٤٠٠٠	قرض بدير
		٢٧٠٠٠	رأس مال آدم
		٣٩٠٠٠	رأس مال بدير
		١٠٠٠٠	رأس مال جلال
١٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	١٠٠٠٠٠ ريال	الإجمالي

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ لآدم، و ٤٠٪ لبدير، و ٢٠٪ لجلال. وتم بيع الأصول الأخرى بمبلغ ٣٠٧٠٠ ريال، ودفع مبلغ ٢٠٥٠٠ ريال لتصفية الإلتزامات، حيث كان هناك التزام غير مسجل بالدفاتر قدره ٥٠٠ ريال. وكل من آدم وبدير موسراً، ولكن الالتزامات الشخصية لجلال تفوق أصوله الشخصية بمبلغ ٦٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ إعداد قائمة التحقق والتصفية. أدمج قيمة قرض بدير مع رصيد حساب رأسماله.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل التصفية.

جـ ـ ما مقدار النقدية الواجب تحققه من بيع الأصول الأخرى، والتي تمكن جلال من الحصول على النقدية الكافية لسداد دائنيه الشخصيين بالكامل؟ افترض أن المبلغ المطلوب لتصفية التزامات الشركة هو ٢٠٥٠٠ ريال.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي الميزانية العمومية التي أعدها محاسب شركة هارو قبل تصفيتها مباشرة:

شركة هارو

الميزانية العمومية

٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٣ هـ

الأصول		الالتزامات ورأس مال الشركاء	
٢٠٠٠٠ ريال	نقدية	٨٠٠٠٠ ريال	التزامات
٢٨٠٠٠٠	أصول أخرى	٦٠٠٠٠	رأس مال هارون
		٧٠٠٠٠	رأس مال رياض
		٩٠٠٠٠	رأس مال وجدي
٣٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي	٣٠٠٠٠٠ ريال	الاجمالي

تم خلال شهر جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ بيع أصول قيمتها الدفترية ١٠٥٠٠٠ ريال بمبلغ ٧٥٠٠٠ ريال نقداً، وسداد جميع الإلتزامات. وتم خلال شهر جمادي الآخرة ١٤٠٣ هـ بيع أصول قيمتها الدفترية ٦١٠٠٠ ريال بمبلغ ٢٥٠٠٠ ريال نقداً، وتم بيع الأصول المتبقاة وقيمتها الدفترية ١١٤٠٠٠ ريال بمبلغ ٨١٠٠٠ ريال نقداً خلال شهر رجب. وقد تم توزيع النقدية المتاحة في نهاية كل شهر على الشركاء. ويقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي.

المطلوب:

أ ـ إعداد قائمة التحقق والتصفية التي تغطي فترة التصفية بالكامل، وورقة عمل مؤيدة لها تبين حساب الدفعات المسددة للشركاء من النقدية كلما أصبحت متاحة.

ب ـ عند أي نقطة من التصفية كانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر؟ وما أهمية هذه العلاقة بخصوص توزيع النقدية على الشركاء فيما بعد؟

المشكلة السادسة:

قرر كل من حمود وعبيد وعبد الرحمن تكوين شركة تضامن في العاشر من محرم ١٤٠٦ هـ. وكانت استثماراتهم في رأس المال ونسب توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم كما يلي:

حمود	٤٥٠٠٠	٥٠٪
عبيد	٣٠٠٠٠ ريال – ٣٠٪ مع راتب سنوي قدره ١٨٠٠٠ ريال أو مبلغ يتناسب مع الفترة التي تقل عن سنة.	
عبد الرحمن	٢٤٠٠٠ ريال	٢٠٪

وكان حجم عمليات الشركة خلال الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠٦ هـ ضعيف جداً، كما أن الشركة حققت خسائر عن هذه الفترة مقدارها ٤٢٠٠٠ ريال. وقد أخبرهم البعض بأن الشركة تحتاج إلى ستة أشهر أخرى على الأقل لتحقيق نتائج طيبة، إلا أن الشركة لم تتحسن بدرجة ملحوظة خلال الأشهر الستة الأخيرة من سنة ١٤٠٦ هـ. وعليه قرر الشركاء تصفية الشركة قبل حدوث خسائر إضافية. وقد جاء قرار التصفية متسرعاً حيث أن اثنين من كبار عملاء الشركة طلبا إشهار إفلاسها. وتم بيع أصول الشركة في شهر شوال ١٤٠٦ هـ، ودفعت كل النقدية المتاحة للدائنين، كما أن هناك فواتير لبعض الموردين لم تسدد حتى هذا التاريخ مقدارها ٥٤٠٠ ريال. وفيما يلي الموقف المالي لكل شريك في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ:

	الأصول الشخصية	الالتزامات الشخصية
حمود	٣٠٠٠٠ ريال	٢٥٥٠٠ ريال
عبيد	٦٠٠٠٠	١٥٠٠٠
عبد الرحمن	٧٥٠٠٠	٤٢٠٠٠

ولم تكن للشركاء مسحوبات نقدية خلال السنة، إلا أن عبد الرحمن سحب بضاعة تكلفتها ١٢٠٠ ريال في شهر شعبان، وأخذ عبيد سند ملكية آلة قيمتها العادلة الجارية ٧٥٠ ريال والتي تعادل قيمتها الدفترية. وقرر الشركاء الإنتهاء من الشركة وعمل التسويات اللازمة طبقاً لشروط تصفية شركات الأشخاص.

المطلوب:

إعداد قائمة رأس مال الشركاء من أربعة أعمدة (مشتملة التصفية) عن الفترة من ١٠ من محرم حتى ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ. غير مطلوب بيان التغيرات في الالتزامات أو النقدية أو الأصول غير النقدية، ولكن يجب إظهار التغيرات في حساب رأس مال كل شريك وفي إجمالي رأس مال الشركاء.

المشكلة السابعة:

دابو وهاشم وفرزدق شركاء في شركة تضامن، ويقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٥:٣:٢ على التوالي. وقد قرروا تصفية الشركة في نهاية أحد الأعوام لعدم تحقق أرباح مجزية، وكانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في هذا التاريخ كما يلي: ٢٢٠٠٠ ريال رأس مال دابو، و ٢٤٩٠٠ ريال رأس مال هاشم، و ١٥٠٠٠ ريال رأس مال فرزدق. وكانت الالتزامات ٣٠٠٠٠ ريال بما في ذلك قرض دابو وقدره ١٠٠٠٠ ريال، كما كان رصيد النقدية ٦٠٠٠ ريال. ويخطط الشركاء لبيع الأصول غير النقدية تدريجياً وتوزيع النقدية بسرعة كلما كانت متاحة. وجميع الشركاء كانوا موسرين.

المطلوب:

الإجابة عن كل سؤال من الأسئلة التالية مع بيان كيف توصلت إلى هذه النتائج. (كل سؤال مستقل عن الآخر. كما نلفت انتباهك إلى أن إعداد برنامج توزيع النقدية على الشركاء قبل شروعك في الإجابة سيكون من العوامل المساعدة لك).

أ ـ إذا تسلم هاشم مبلغ ٢٠٠٠ ريال من التوزيع الأول للنقدية، فما مقدار النقدية التي يتسلمها كل من دابو وفرزدق في ذلك الوقت؟

ب ـ إذا تسلم دابو مبلغ إجمالي قدره ٢٠٠٠٠ ريال كنتيجة للتصفية، فما

مقدار النقدية المحققة من بيع الأصول غير النقدية للشركة؟

ج ـ إذا تسلم فرزدق ٦٢٠٠ ريال من التوزيع الأول للنقدية، فما مقدار النقدية التي يتسلمها دابو في ذلك الوقت؟

المشكلة الثامنة:

قرر إبراهيم والبدري، محاميان، تكوين شركة تضامن، وقد نجحا في إقناع محام ثالث يدعى جاذع الاشتراك معهما. ولدى الشركة عدد محدود من السجلات المحاسبية، إلا أن هناك موظفاً يمسك سجل تفصيلي بالمقبوضات النقدية بدقة وعناية، والتي تتم معظمها بشيكات يتسلمها عن طريق البريد. ويتمثل السجل الثاني الوحيد في الشركة في دفتر الشيكات الذي يستخدم في كافة مدفوعات الشركة. ويحتفظ ببعض أوراق عمل في ملف خاص تتعلق بمعلومات عن ضرائب الدخل وإقرارات ضرائب سنوات سابقة. وقد نشأ خلاف بين الشركاء في أوائل سنة ١٤٠٥ هـ حول استخدام أموال الشركة، وقد أدى هذا الخلاف إلى اتخاذ الشركاء قراراً بتصفية الشركة في ٣٠ من جمادي الآخرة من سنة ١٤٠٥ هـ. وقد عهد إليك بمهمة تجميع البيانات المالية المطلوبة لتحقيق العدالة في توزيع الأصول. وقد علمت أن هذه الشركة تكونت في سنة ١٤٠١ هـ برأس مال متساوي، وحصص متساوية في الأرباح والخسائر. وبفحص الإقرار الضريبي عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، تمكنت من تحديد قيم الأصول القابلة للاستهلاك ومخصص الاستهلاك لها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ وكانت على النحو التالي:

	أصول قابلة للاستهلاك (بالتكلفة)	مجمع الاستهلاك ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
معدات مكتبية	٧٥٠٠ ريال	٢٢٥٠ ريال
مكتبة للمراجع القانونية	٤٥٠٠	٩٠٠
سيارات:		
بنتلي ـ مخصصة لإبراهيم	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠
بويك ـ مخصصة للبدري	٥٠٠٠	١٠٠٠
كاديلاك ـ مخصصة لجاذع	١٥٠٠٠	٢٠٠٠
	٥٢٠٠٠ ريال	١٣١٥٠ ريال

وبالرجوع إلى سجلات النقدية، اكتشفت أن هناك أتعاب متسلمة من العملاء عن الأشهر الستة الأولى من سنة ١٤٠٥ هـ مقدارها ٣١٠٠٠٠ ريال. وكانت المدفوعات النقدية على النحو التالي:

مصاريف سيارات ومصروفات أخرى متنوعة	٩٤٩٠ ريال
مصروفات ضيافة واستقبال	٣٠٠٠٠
مصروف الرواتب والأجور	٨٠٥١٠
مصروف الإيجار	٩٠٠٠
مسحوبات ـ إبراهيم	٤٥٠٠٠
مسحوبات ـ البدري	٥٠٠٠٠
مسحوبات ـ جازع	٦٠٠٠٠
إجمالي المدفوعات النقدية	٢٨٤٠٠٠ ريال

ويتم استهلاك السيارات وفقاً لطريقة القسط الثابت على أساس عمر افتراضي قدره ٥ سنوات وبدون قيمة تخريدية، ويعالج الاستهلاك كأحد مصروفات شركة الأشخاص. وتستهلك المعدات المكتبية والمكتبة على أساس عمر افتراضي قدره ١٠ سنوات. وقد وافق الشركاء كخطوة في سبيل التصفية، على أن السيارات المشتراة من أموال الشركة تنقل ملكيتها إلى الشركاء. كما يتم توزيع

المعدات المكتبية بالتساوي فيما بينهم حسب النوع. ويحصل إبراهيم على المكتبة بالكامل. ولقد كانت القيمة العادلة الجارية لجميع الأصول الموزعة على الشركاء مساوية لقيمتها الدفترية.

وبلغ رصيد النقدية في البنك في ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٥ هـ مبلغ ٧٠٠١٠ ريال. وكانت أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ متساوية. افترض أن الشركة ليس لديها أصولاً أو التزامات أخرى لا في بداية ولا في نهاية فترة الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إعداد قائمة رأس مال الشركاء عن الفترة من غرة محرم وحتى ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ، مشتملة على التوزيع النهائي للنقدية وللأصول الأخرى على الشركاء. يجب إعداد قائمة دخل عن فترة الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٥ هـ لتساعدك في إعداد قائمة رأس مال الشركاء.

المشكلة التاسعة:

اتفق كل من أبجد وسعيد وعلوي في ١٠ من شعبان ١٤٠٤ هـ على المضاربة في مجال إقراض الراهنين للمرة الثانية مقابل سندات أذنية برهن عقاري. وقد استثمر كل منهم ١١٠٨٠٠ ريال و ٦٦١٠٠ ريال و ٢٥٠٠٠ ريال على التوالي، ووافقوا على اقتسام الأرباح والخسائر بنسبة ٤ : ٢ : ١ على التوالي.

وقامت الشركة في غرة رمضان ١٤٠٤ هـ بإقراض راهن عقاري للمرة الثانية مقابل سند قيمته الأصلية غير المسددة ٢٤٥٠٠٠ ريال ودفعت مبلغ ٢٠١٠٠٠ ريال. ويشتمل المبلغ المدفوع على الفوائد المستحقة من ٣٠ من جمادى الآخرة ١٤٠٤ هـ، والرسوم القانونية ومقدارها ١٠٠٠ ريال. ويستحق المبلغ الأصلي للسند بمعدل ربع سنوي قدره ٥٠٠٠ ريال. كما تستحق الفوائد على الرصيد الأصلي غير المسدد للورقة كل ربع سنة على أساس معدل فائدة سنوي قدره ١٢٪. وتم استلام الدفعات الدورية والفوائد المستحقة في ٣٠ من رمضان و ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. وتم إنشاء خزينة للمصروفات النثرية بمبلغ ١٠٠ ريال، ودفع مصروفات التحصيل في شهر ذي الحجة ومقدارها ٢٦٠ ريال.

ودفع الراهن، إضافة إلى الدفعة الدورية في ٣٠ من رمضان، ٢٠٠٠٠ ريال كدفعات مقدمة من المبلغ الأصلي بالإضافة إلى ٢٪ (من الـ ٢٠٠٠٠ ريال) غرامة عن السداد المبكر.

ونظراً لطبيعة المضاربة في مجال الإقراض لراهن سبق له الرهن قبل ذلك فقد وافق الشركاء على إرجاء الإعتراف بالخصم حتى يتم استرداد استثمارهم وقدره ٢٠١٠٠٠ ريال بالكامل.

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل لحساب مقدار النقدية المتاحة للتوزيع على الشركاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، بافتراض عدم توزيع نقدية على الشركاء.

ب ـ يرغب الشركاء في توزيع النقدية، بعد سداد مصروفات التحصيل، بسرعة كلما أمكن ذلك حتى يتمكنوا من إعادة استثمارها في عمليات شخصية أخرى. يجب إعداد ورقة عمل توضح كيفية توزيع أي نقدية متاحة على الشركاء عل دفعات كلما أصبحت متاحة.

جـ ـ بين كيف توزع النقدية الموجودة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، كما تم حسابها في المطلوب (أ)، على الشركاء.

المشكلة العاشرة:

قرر كل من لطفي وأحمد بعد سنوات عديدة من نجاح شركتهما، شركة تضامن، تحويلها إلى شركة أموال وبيع الأسهم إلى جمهور المستثمرين. وتم في الثاني من محرم ١٤٠٥ هـ تأسيس شركة ليمتد المساهمة التي صرح لها بإصدار ١٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم. وتم إصدار ٢٠٠٠٠ سهم إلى جمهور المستثمرين بسعر السهم ١٦ ريالاً وحصلت القيمة نقداً. وقد وافق لطفي وأحمد على قبول أسهم بالسعر نفسه وبمبالغ تعادل أرصدة حسابي رأسمالها بعد عمل التسويات المشار إليها فيما بعد، وسحب المبالغ النقدية التي تكفي لتجنب الحاجة إلى إصدار أسهم تقل عن مضاعفات الـ ١٠٠ لأي من الشريكين. وسداداً لقيمة هذه الأسهم سيتم تحويل صافي أصول شركة التضامن

إلى شركة الأموال ثم يتبع ذلك إصدار صكوك الأسهم العادية. وسيتم فتح مجموعة جديدة من السجلات المحاسبية لشركة الأموال.

وفيما يلي ميزان المراجعة بعد الإقفال لشركة لطفي وأحمد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ:

شركة لطفي وأحمد
ميزان المراجعة بعد الإقفال
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ

نقدية		٣٧٠٠٠ ريال
حسابات العملاء		٣٠٠٠٠
المخزون السلعي		٥٦٠٠٠
الأراضي		٢٨٠٠٠
المباني		٥٠٠٠٠
مجمع استهلاك المباني	١٧٠٠٠ ريال	
حسابات الدائنين	١٠٠٠٠	
رأس مال لطفي	٦٣٠٠٠	
رأس مال أحمد	١١١٠٠٠	
الإجمالي	٢٠١٠٠٠ ريال	٢٠١٠٠٠ ريال

وينص عقد شركة التضامن على توزيع الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ للطفي، و ٦٠٪ لأحمد. وقد اعتمد الشريكين التعديلات التالية للسجلات المحاسبية لشركة التضامن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ:

١ - إثبات مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ١٥٠٠ ريال والتزامات مستحقة مقدارها ٧٥٠ ريالاً.

٢ - عمل مخصص للديون المشكوك في تحصيلها قدره ١٢٠٠٠ ريال.

٣ - زيادة القيمة الدفترية للأراضي إلى القيمة العادلة الجارية لها ومقدارها ٤٥٠٠٠ ريال.

٤ ـ زيادة المخزون السلعي إلى تكلفة الإحلال الجارية له ومقدارها ٧٥٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتعديل السجلات المحاسبية لشركة لطفي وأحمد إلى القيم العادلة الجارية، وإجراء قيود اليومية الأخرى اللازمة لإثبات العمليات السابقة كذلك.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في السجلات المحاسبية لشركة المساهمة في ٢ من محرم ١٤٠٥ هـ.

جـ ـ إعداد الميزانية العمومية الإفتتاحية لشركة الأموال بعد إثبات العمليات السابقة.

المشكلة الحادية عشرة:

أسس كل من بدري وجدعي ودلي شركة محاصة لبيع «اللقانق» وذلك في ٤ من رجب سنة ١٤٠١ هـ. وقد وافق بدري على ممارسة النشاط في المبنى الذي يملكه دلي، على أن يتم تحميل تكاليف إنشاء الحامل على العمليات كمصروف. وقد وافق دلي إلا أنه تساءل بخصوص تكاليف نظافة هذا الحامل بعد ٤ من رجب ومقدارها ٢٥ ريالاً. وقد قرر المضاربون أنه عند توزيع صافي الدخل سيتم دفع هذا المبلغ أولاً لدلي (٢٥ ريالاً) ودفع كذلك ٤٠٪ عمولة من مبيعات كل مضارب إلى دلي مقابل إيجار المبنى. وسيتم توزيع صافي الدخل بعد ذلك بنسبة ٧٥٪ لبدري و ٢٥٪ لجدعي. وتتم المبيعات بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٠٪. كما يمكن بيع مخزون آخر الفترة من المستلزمات بسعر ٥٠٪ من تكلفته إلى أحد الشركاء.

وفيما يلي نشاط الشركة عن الفترة من ٢ إلى ٥ رجب ١٤٠١ هـ:

في ٢ من رجب: قام بدري بإنشاء الحامل أمام مبنى دلي بتكلفة مقدارها ١٠٠ ريال.

في ٣ من رجب: دفع بدري ١٠٠٠ ريال لشراء المستلزمات (الخبز والخردل. . . .) ودفع دلي ٥٠ ريالاً للحصول على تصريح من المدينة بتشغيل هذا الامتياز.

في ٤ من رجب: اشترى بدري مستلزمات إضافية بمبلغ ١٥٠٠ ريال وكانت مبيعات اللقانق كما يلي: بدري ١٧٠٠ ريال وجدعي ٢٦٠٠ ريال، ودلمي ٥٠٠ ريال.

في ٥ من رجب: دفع دلمي ٩٠ ريالاً لشراء ثلاث طفايات حريق وستوزع طبقاً للاستخدام الشخصي لكل مضارب. كما وافق دلمي على سداد مبلغ ٤٥ ريالاً من قيمة الحامل. وقد أخذ بدري مخزون المستلزمات بسعر يعادل ٥٠٪ من تكلفته.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لتحليل المعلومات التالية والخاصة بالمضاربين.

أ - صافي الدخل والخسائر من عمليات شركة المحاصة.

ب - توزيع صافي الدخل أو الخسائر على المضاربين.

جـ - التسوية النهائية بين المضاربين.

نقترح عليك استخدام رؤوس الأعمدة التالية في إعداد ورقة العمل: العمليات، وتسوية المخزون (بالتكلفة)، وصافي الدخل والخسارة، ورأس مال بدري، ورأس مال جدعي، ورأس مال دلمي.

المشكلة الثانية عشرة:

استدعيت من قبل شركة حمادة وإبراهيم وعصام، شركة تضامن للمساهمة في بعض الأمور الخاصة بها. وقد تمكنت من تجميع المعلومات التالية:

١ - كان ميزان المراجعة للشركة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٣ هـ كما يلي:

شركة حمادة وإبراهيم وعصام
ميزان المراجعة
غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ

١٠,٠٠٠ ريال		نقدية
٢٢٠٠٠		حسابات العملاء (صافي)
١٤٠٠٠		مخزون سلعي
٩٩٠٠٠		أصول ثابتة (صافي)
١٢٠٠٠		قرض مستحق على حمادة
٧٥٠٠		قرض مستحق على عصام
	٢١٠٠٠ ريال	حسابات الدائنين
	٦٧٠٠٠	رأس مال حمادة
	٤٥٠٠٠	رأس مال إبراهيم
	٣١٥٠٠	رأس مال عصام
١٦٤٥٠٠ ريال	١٦٤٥٠٠ ريال	الإجمالي

٢ ـ يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة ٤٠٪ لحمادة، و ٤٠٪ لإبراهيم، و ٢٠٪ لعصام.

٣ ـ تلقي الشركاء عرضاً مقداره ١٠٤٠٠٠ ريال مقابل حسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ.

المطلوب:

أ ـ إعداد برنامج توزيع النقدية في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ، وبين كيف يتم توزيع إجمالي النقدية المتاحة ومقدارها ١١٤٠٠٠ ريال (١٠٠٠٠ ريال + ١٠٤٠٠٠ ريال = ١١٤٠٠٠ ريال)، إذا تم بيع حسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة بمبلغ ١٠٤٠٠٠ ريال.

ب ـ بافتراض نفس الحقائق الواردة في المطلوب (أ) باستثناء أن الشركاء قرروا تصفية الشركة بدلاً من قبول العرض المقدم لهم. وسيتم توزيع النقدية على

الشركاء في نهاية كل شهر. وفيما يلي ملخص عمليات التصفية:

ربيع الأول: تم تحصيل ١٦٥٠٠ ريال من حسابات العملاء واعتبر الباقي ديوناً معدومة. وتم بيع المخزون كله بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال. ودفعت مصروفات تصفية مقدارها ١٠٠٠ ريال. وتم احتجاز مبلغ ٨٠٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

ربيع الثاني: تم دفع مصروفات تصفية مقدارها ١٥٠٠ ريال. وقبل عصام، كسداد لجزء من رصيد حساب رأس ماله، آلة قيمتها الدفترية ٤٠٠٠ ريال، ووافق الشركاء على أن تكون قيمتها العادلة الجارية ١٠٠٠٠ ريال. وتم احتجاز مبلغ ٣٥٠٠ ريال نقداً لمواجهة مصروفات التصفية المحتملة.

جمادى الأولى: تم بيع الأصول الثابتة المتبقاة بمبلغ ٩٢٠٠٠ ريال ودفع مصروفات تصفية مقدارها ١٠٠٠ ريال. ولم يحتفظ بأي نقدية للتصفية.

فالمطلوب:

إعداد ملخص بتوزيع النقدية عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ، والذي يبين كيف وزعت النقدية في نهاية كل شهر.

المشكلة الثالثة عشرة:

قرر كل من أحمد وبدوي وجلعود ودفراوي تصفية شركة التضامن الخاصة بهم. وكانت خطتهم هي أن يبيعوا الأصول تدريجياً حتى يحققوا أقل قدر ممكن من الخسائر. وكانت نسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم كما يلي: ٤٠٪ لأحمد، و ٣٥٪ لبدوي، و ١٥٪ لجلعود و ١٠٪ لدفراوي. وفيما يلي ميزان المراجعة لشركة التضامن في غرة شوال ١٤٠٨ هـ، وهو التاريخ الذي بدأت فيه التصفية:

شركة أحمد وشركاه
ميزان المراجعة
غرة شوال سنة ١٤٠٨ هـ

النقدية		٢٣٤٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)		٥١٨٠٠
المخزون السلعي في غرة شوال ١٤٠٨ هـ.		٨٥٢٠٠
معدات (صافي)		٣٩٦٠٠
حسابات الدائنين	٢٩٠٠٠ ريال	
قرض أحمد	١٢٠٠٠	
قرض بدوي	٢٠٠٠٠	
رأس مال أحمد	٤٠٠٠٠	
رأس مال بدوي	٤٣٠٠٠	
رأس مال جلعود	٣٦٠٠٠	
رأس مال دفراوي	٢٠٠٠٠	
الإجمالي	٢٠٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠٠٠ ريال

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل في غرة شوال ١٤٠٨ هـ توضح كيف ستوزع النقدية بين الشركاء على دفعات كلما أصبحت متاحة. لتسهيل العمليات الحسابية إجعل نسب توزيع الأرباح والخسائر على النحو التالي: ٨: ٧: ٣: ٢.

ب ـ إذا بلغت النقدية المتاحة للدائنين والشركاء ٦٥٢٠٠ ريال وذلك في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، فكيف يجب توزيع هذا المبلغ؟

جـ ـ بافتراض أنه بدلاً من تصفية الشركة تقرر استمرارها في عملياتها، وأنها حققت أرباحاً عن السنة المنتهية في ٣٠ من رمضان ١٤٠٩ هـ مقدارها ٦٩٣٠٠ ريال، فكيف يوزع هذا الدخل إذا تقرر، إضافة لنسب توزيع الأرباح

والخسائر المذكورة فيما سبق أن يحصل دفراوي على مكافأة مقدارها ٥٪ من صافي الدخل بعد معالجة المكافأة كمصروف؟ مع العلم بأن الدخل المذكور وقدره ٦٩٣٠٠ ريال قبل خصم المكافأة الخاصة بدفراوي.

المشكلة الرابعة عشرة:

بدأ كل من رشوان والحديني في ممارسة نشاطهما في المجال الصناعي منذ سنوات عديدة، ولكل منهما منشأته الفردية الخاصة به وقد وافقا في سنة ١٤٠٨ هـ على تكوين شركة تضامن وذلك بتحويل أصول والتزامات منشأة كل منهما الفردية إلى شركة التضامن الجديدة.

وقد تغيرت خطة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهما عدة مرات منذ سنة ١٤٠٨ هـ، بهدف الاعتراف بالتغيرات في مساهمة كل شريك التي أدت إلى نجاح الشركة. وتقضي الخطة الحالية بأن يوزع صافي دخل الشركة (قبل الفوائد على أرصدة حسابات رأس المال ورواتب الشريكين) على النحو التالي:

١ - تحسب فائدة بمعدل ١٠٪ في السنة على أرصدة حسابات رأس مال الشركاء في بداية السنة.

٢ - يسمح برواتب مقدارها: ٢٥٠٠٠ ريال لرشوان، و ٢٠٠٠٠ ريال للحديني.

٣ - يوزع المتبقي من صافي الدخل بنسبة ٦٠٪ لرشوان، و ٤٠٪ للحديني.

٤ - توزع الفوائد والرواتب على الشريكين بغض النظر عن مقدار صافي الدخل. وأي زيادة في الرواتب والفوائد عن مقدار صافي الدخل المتاح توزع على الشريكين وفقاً لنسب توزيع المتبقي من الدخل. وقد قام محاسب الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ بإعداد الميزانية العمومية التمهيدية التالية:

شركة رشوان والحديني
الميزانية العمومية التمهيدية
٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ

	الأصول			الالتزامات ورأس مال الشركاء
١٨٠٠٠٠ ريال	نقدية	١٥٤٥٠٠ ريال		أوراق دفع
٦٠٠٠٠	أوراق قبض	١٣٥٠٠٠		حسابات الدائنين
٢٥٠٠٠٠	حسابات العملاء	٢٠٠٠٠		التزامات مستحقة
(١٥٠٠٠)	يخصم - مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٣١٠٠٠٠		أوراق دفع برهن العقارات.
٢٢٥٠٠٠	المخزون السلعي		٥٢١٩٠٠	رأس مال رشوان في غرة محرم ١٤١٦هـ
١٥٠٠٠٠	أراضي		(٤٠٠٠٠)	مسحوبات رشوان
		٤٨١٩٠٠		
٥٠٠٠٠٠	المباني (الصافي بعد مجمع استهلاك قدره ٢٠٠٠٠٠ ريال)		٤٢٨٦٠٠	رأس مال الحديني في غرة محرم ١٤١٦هـ
٢٥٠٠٠٠	آلات (الصافي بعد مجمع استهلاك قدره ١٢٠٠٠٠).		(٣٠٠٠٠)	مسحوبات الحديني
		٣٩٨٦٠٠		
		١٠٠٠٠٠		صافي الدخل عن سنة ١٤١٦هـ
١٦٠٠٠٠٠ ريال	الإجمالي	١٦٠٠٠٠٠ ريال		الإجمالي

تحول شركة التضامن إلى شركة أموال:

تم توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤١٦ هـ ومقداره ١٠٠٠٠٠ ريال بين الشريكين طبقاً لشروط العقد السابقة، وقد قرر الشريكان التحول إلى شركة أموال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ وفقاً لما يلي:

١ - يتسلم كل شريك ٢٥٠٠٠ سهم ممتاز مجمع للأرباح بنسبة ١٠٪ بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم. وقد صرح للشركة بإصدار ١٠٠٠٠٠ سهم ممتاز، وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم الممتاز مساوية لقيمته الإسمية.

٢ - سيتم إصدار ٢٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة اعتبارية للسهم عشر هللات إلى

الشريكين وفقاً لنسب أرصدة حسابات رأسمالها المعدلة (بند (٣) التالي) بعد إصدار الأسهم الممتازة لهما. وقد صرح للشركة بإصدار ٥٠٠٠٠٠ سهم عادي.

٣ ـ سيتم الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية لشركة التضامن بمعرفة شركة الأموال لاستخدامها، ومع ذلك فيستلزم الأمر إجراء التعديلات والتسويات التالية:

أ ـ هناك مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل مقدارها ١٠,٠٠٠ ريال (تتكون من إيجاز ومهمات، وتأمين. . . إلخ) تم إثباتها كمصروفات من جانب شركة التضامن. ويرغب الشريكين في إظهار هذه الأصول في الميزانية الافتتاحية لشركة الأموال.

ب ـ تم تسجيل تكاليف تنظيم وتأسيس شركة المساهمة ومقدارها ١٢٥٠٠ ريال خلال سنة ١٤١٦ هـ كمصروف عن غير عمد من قبل شركة التضامن.

ج ـ لا تتضمن الالتزامات المستحقة في ميزانية شركة التضامن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ مبلغ ٣٠٠٠ ريال يمثل الفوائد المستحقة على أوراق الدفع.

وفيما يلي ملخص بأنشطة شركة الأموال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٧هـ:

٤ ـ بلغ صافي الدخل (بعد ضرائب الدخل) ١٢٠٠٠٠ ريال.

٥ ـ تم الإعلان عن توزيعات نقدية وسدادها بواقع ريالاً واحداً عن كل سهم ممتاز و ١٢ هللة عن كل سهم عادي.

المطلوب:

أ ـ توزيع صافي الدخل عن سنة ١٤١٦هـ والذي يبلغ ١٠٠,٠٠٠ ريال بين الشريكين طبقاً لخطة توزيع الأرباح والخسائر، ثم أحسب رصيد حساب رأس مال كل شريك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ.

ب ـ إعداد ورقة عمل لتعديل أرصدة حسابات رأس مال الشريكين طبقاً

لخطة التحول إلى شركة مساهمة، وتحديد عدد الأسهم العادية التي أصدرت لكل شريك (قرب الأسهم لأقرب سهم صحيح) على أن تبدأ بأرصدة حسابات رأس مال الشريكين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ كما حددت في المطلوب (أ).

ج ـ إجراء قيود اليومية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٦ هـ، اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية لشركة التضامن، وتحول شركة التضامن إلى شركة مساهمة. وبافتراض أن الأسهم الممتازة والأسهم العادية أصدرت مباشرة إلى رشوان والحديني بدلاً من تحويلها أولاً إلى شركة التضامن.

د ـ إعداد قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية لشركة المساهمة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١٧ هـ.

الفصـــل الثالث

المحاسبة في الفروع ـ القوائم المالية المجمعة

ACCOUNTING FOR BRANCHES - COMBINED FINANCIAL STATEMENTS

الفروع والأقسام Branches And Divisions

عندما تنمـو شركـة الأعمال التجـارية، غـالباً مـا تنشىء فروعـاً لها لتسـويق منتجاتها في مناطق جديـدة. ويستخدم مصـطلح «الفرع» (Branch) لـوصف وحدة الأعمال التي تنشأ بعيداً عن المركز الرئيسي للشـركة. فيتـولى الفرع عمليـات شراء البضائع وبيعها، ويوافق عـلى منح الائتمـان للعملاء، ويقـوم بعمليات التحصيـل منهم.

وقد يحصل الفرع على البضائع من المركز الرئيسي للشركـة، أو يقوم بشـرائها من موردين خارجيين. وغالباً ما يقوم الفرع بإيداع المتحصلات النقديـة في حساب المركز الرئيسي بالبنك، أما مصروفاته فيتم دفعها من خلال سلفة نقـدية أو حسـاب بنك يتم تمويله بواسطة المـركز الـرئيسي. وعندمـا تنفد قيمـة السلفة، يقـدم الفرع كشفاً بالمدفوعات النقديـة مؤيداً بـأذون الدفـع، وعندئـذٍ يحصل الفـرع على شيـك بقيمة استعاضة السلفة.

ويـوفر نـظام السلفة المستـديمة للمركز الرئيسي رقابـة جيدة عـلى العمليات النقدية بالفرع. ومـع ذلك، فقـد جرت العـادة بالنسبـة للفروع الكبيـرة على فتـح حساباً خاصاً بها في البنك، تـودع فيه متحصـلاتها النقـدية وتسحب عليـه شيكات بمعرفتها. وتختلف درجة الاستقلال والمسؤولية التي تفوض للفروع من فرع إلى آخر

مع أنها قد تنتمي إلى نفس الشركة.

ويمكن أن يعمل قطاع معين لشركة أعمال تجارية «كقسم» (Division). وتتشابه الإجراءات المحاسبية «للقسم» مع تلك التي تستخدم في «الفرع» ما دام القسم لا يعمل كوحدة مستقلة مثل شركة تابعة (Subsidary Company). أما إذا عمل قطاع معين في شركة الأعمال كوحدة مستقلة ـ فيستلزم الأمر إعداد قوائم مالية موحدة (Consolidated Financial Statement) وسوف نناقش هذا النوع من القوائم في الفصول من الخامس إلى العاشر، أما مشاكل المحاسبة وإعداد التقارير عن قطاعات الأعمال فسوف نتناولها في الفصل السابع عشر.

النظام المحاسبي في وكالة البيع

Accounting System For a Sales Agency

يستخدم مصطلح وكالة البيع (Sales Agency) بالنسبة لوحدة الأعمال التي تمارس جزءاً صغيراً من الوظائف التي تقوم بها الفروع. فعلى سبيل المثال، عادةً ما يوجد في وكالة البيع عينات من المنتجات ولا يوجد لديها مخزون من هذه المنتجات. وعندما يتسلم وكيل البيع أوامر من العملاء يحولها إلى المركز الرئيسي الذي يمنح الائتمان للعملاء ويقوم بشحن البضاعة إليهم مباشرة. ويمسك المركز الرئيسي حسابات عملاء الوكالة، ويقوم بتحصيل المستحق منهم. وعادةً ما يخصص لوكالة البيع سلفة نقدية تستخدم في سداد مصروفات العمليات.

ووكالة البيع التي لا يوجد لديها مخزون سلعي، ولا تمسك حسابات للعملاء ولا تقوم بالتحصيل منهم، لا تحتاج إلى مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية. وكل ما يستلزمه الأمر هو مسك سجل للبضاعة المبيعة إلى العملاء، وملخص للمدفوعات النقدية مدعماً بأذون الدفع.

وإذا أرادت إدارة الشركة قياس ربحية كل وكالة بيع بصفة مستقلة، يجب إمساك دفتر أستاذ مستقل لحسابات الإيرادات والمصروفات وفقاً لكل وكالة على حدة، مثل ذلك، «المبيعات ـ وكالة الراجحي»، «مصروف الإيجار ـ وكالة الراجحي». وعندئذٍ يجب تحديد تكلفة البضاعة المبيعة بمعرفة كل وكالة، فإذا كان النظام المتبع هو نظام المخزون المستمر (Perpetual Inventory System) فعندئذٍ يجعل

حساب «تكلفة البضاعة المبيعة ـ وكالة الراجحي»، مديناً بتكلفة البضاعة المرسلة للعملاء، أما الطرف الدائن فيسجل في حساب المخزون.

أما إذا كان النظام المتبع هو المخزون الدوري (Periodic Inventory System)، فإن البضاعة المبيعة بمعرفة الوكالة، قد تسجل عند شحنها في الجانب المدين من حساب «تكلفة البضاعة المبيعة ـ وكالة الراجحي»، أما الطرف الدائن فيسجل في حساب «البضاعة المرسلة إلى الوكالات». ويسجل هذا القيد في نهاية الفترة المحاسبية فقط، إذا كانت الشركة تحتفظ بسجل بياني تسجل فيه طوال الفترة المحاسبية تكلفة البضاعة المرسلة مقابل أوامر البيع التي تتسلمها من الوكالات. وفي نهاية الفترة المحاسبية يطرح حساب البضاعة المرسلة للوكالات من جملة حسابي مخزون أول الفترة والمشتريات وذلك لتحديد تكلفة البضاعة المتاحة للبيع بواسطة المركز الرئيسي.

أما الأثاث والأصول الثابتة الأخرى التي قد توجد في وكالة البيع قد تسجل في حساب مستقل بدفتر الأستاذ العام في المركز الرئيسي، أو قد تتم الرقابة على مثل هذه الأصول باستخدام دفتر أستاذ مساعد يتضمن بيانات تفصيلية توضح تكلفة الأصل ومكانه وأي بيانات أخرى.

مثال توضيحي لقيود اليومية في وكالة البيع

Illustrative Journal Entries For a Sales Agency

نوضح فيما يلي قيود اليومية الواجب تسجيلها في دفاتر المركز الرئيسي فيما يتعلق بعمليات وكالة البيع، بافتراض استخدام نظام المخزون المستمر.

المركز الرئيسي

اليومية

مدين	دائن	البيان
١٥٠٠		مخزون عينات ـ وكالة الراجحي
	١٥٠٠	مخزون بضاعة
		إثبات عينات البضاعة المرسلة إلى وكالة الراجحي.

١٠٠٠	سلفة مستديمة	
	١٠٠٠	النقدية
	إثبات إنشاء صندوقاً للسلفة المستديمة.	
٥٠ ٠٠٠	حساب العملاء	
	٥٠ ٠٠٠	مبيعات ـ وكالة الرجحي.
	إثبات مبيعات وكالة الراجحي.	
٣٥ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ وكالة الرجحي	
	٣٥ ٠٠٠	مخزون بضاعة
	إثبات تكلفة مبيعات وكالة الراجحي.	
١٠ ٠٠٠	مصروفات متنوعة ـ وكالة الراجحي	
	١٠ ٠٠٠	نقدية
	إثبات استعاضة السلفة المستديمة (يمثل هذا القيد عدداً من الشيكات الي أرسلت إلى الوكالة خلال الفترة المحاسبية).	
٥٠ ٠٠٠	مبيعات ـ وكالة الراجحي	
	٣٥ ٠٠٠	تكلفة بضاعة مبيعة ـ وكالة الراجحي
	١٠ ٠٠٠	مصروفات متنوعة ـ وكالة الراجحي
	٥ ٠٠٠	ملخص الدخل ـ وكالة الراجحي
	إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات في حساب ملخص دخل مستقل عن مبيعات الراجحي.	
٥ ٠٠٠	ملخص الدخل ـ وكالة الراجحي	
	٥ ٠٠٠	ملخص الدخل
	إقفال صافي دخل وكالة الراجحي في قائمة دخل الشركة.	

النظام المحاسبي في الفروع Accounting System For Branches

تتوقف الإجراءات المحاسبية في فرع معين على سياسة الشركة، فقد تكون السياسات المتبعة في شركة معينة هي أن يحتفظ كل فرع بمجموعة سجلات مستقلة، بينما تكون سياسات شركة أخرى هي تركيز السجلات المحاسبية في المركز الرئيسي. ففي بعض الشركات التجارية ترسل الفروع تقارير ومستندات يومياً إلى المركز الرئيسي الذي يتولى إدخال كل عمليات الفروع في السجلات المحاسبية الممسوكة بواسطة الحاسب الإلكتروني المركزي بالشركة. وقد لا يمارس المركز الرئيسي العمليات التجارية بنفسه، ويقتصر نشاطه كمركز للمحاسبة والرقابة على الفروع.

وفي شركات أخرى، يمسك الفرع المعين مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية، تتكون من يومية عامة ودفاتر أستاذ، ودليل حسابات مماثلة لتلك المستخدمة في أي شركة أعمال مستقلة. وتقوم مثل هذه الفروع بإعداد القوائم المالية في الفترات المحددة وترسلها إلى المركز الرئيسي. وفي مثل هذه الحالة يحدد المركز الرئيسي عدد وأنواع الحسابات، ونظام الرقابة الداخلية، وشكل ومحتوى القوائم المالية، ثم السياسات المحاسبية الواجب اتباعها في الفرع.

وسوف نركز في الجزء الباقي من هذا الفصل على عمليات الفرع الذي يمسك مجموعة متكاملة من السجلات المحاسبية. وعموماً، تتضمن العمليات المسجلة بواسطة الفرع كل المصروفات والإيرادات الخاضعة لرقابته، وهي التي تكون من مسؤولية مدير الفرع. وإذا كان مدير الفرع يتحمل مسؤولية كل الأصول وكل المدفوعات، فعندئذٍ يجب أن تعكس السجلات المحاسبية بالفرع هذه المسؤولية. وهناك نوع من المصروفات لا تخضع لرقابة مديرو الفرع مثل مصروف الاستهلاك، ولذلك فإن الأصول الرأسمالية وحسابات الاستهلاك المرتبطة بها تمسك عادةً بواسطة المركز الرئيسي.

الحسابات المقابلة Reciprocal Accounts

تشتمل السجلات المحاسبية الموجودة بالفرع على حساب المركز الرئيسي الذي يجعل دائناً بالبضاعة والنقدية وأي أصول أخرى يتسلمها الفرع من المركز

الرئيسي، ويجعل مديناً بالنقدية والبضاعة، وأي أصول أخرى يرسلها الفرع إلى المركز الرئيسي أو إلى فروع أخرى. ويعتبر حساب المركز الرئيسي بمثابة حساب حق ملكية يوضح الاستثمار الصافي بواسطة المركز الرئيسي في الفرع. ويتم إقفال حساب ملخص الدخل في حساب المركز الرئيسي في نهاية الفترة فإذا أسفرت عمليات الفرع عن صافي دخل سيؤدي ذلك إلى زيادة الرصيد الدائن في حساب المركز الرئيسي، وإذا أسفرت العمليات عن خسارة صافية ستؤدي إلى تخفيض هذا الرصيد.

أما السجلات المحاسبية الممسوكة بواسطة المركز الرئيسي فهي تتضمن حساب مقابل (Reciprocal Account) بعنوان «الاستثمار في الفرع»، وهو يعتبر من حسابات الأصول، ويجعل مديناً بالنقدية والبضاعة والخدمات المقدمة إلى الفرع بواسطة المركز الرئيسي، ويجعل هذا الحساب مديناً كذلك بصافي الدخل المحقق بواسطة ذلك الفرع. أما الطرف الدائن من هذا الحساب فيتضمن النقدية وأي أصول أخرى مرسلة من الفرع إلى المركز الرئيسي، ويجعل دائناً أيضاً بأي خسارة صافية تحملها الفرع. وطبقاً لذلك، يعكس «حساب الاستثمار في الفرع» أساس الملكية (Equity basis) في المحاسبة. وبصفة عامة، يمسك المركز الرئيسي حساب استثمار مستقل لكل فرع. وإذا كان هناك فرعاً واحداً يكون عنوان الحساب «الاستثمار في الفرع»، أما إذا وجد أكثر من فرع، فيجب أن يتضمن عنوان الحساب إسم أو رقم كل فرع.

النفقات التي تحدث بواسطة المركز الرئيسي ويحملها على الفرع

Expenses Incurred By Home Office And Charged To Branches

جرت العادة على تحميل الفروع بنصيب (أو جزء) من نفقات المركز الرئيسي. وكما ذكرنا من قبل، جرت العادة أن يمسك المركز الرئيسي حسابات الأصول الرأسمالية الموجودة بالفروع. فإذا اشترى المركز الرئيسي أصلاً رأسمالياً للفرع تسجل العملية بجعل حساب الأصل المعين مديناً وحساب النقدية أو الدائنين دائناً. أما إذا قام الفرع بشراء أصل رأسمالي يجعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب النقدية أو الدائنين دائناً، وفي هذه الحالة يقوم المركز الرئيسي

بإثبات العملية حيث يجعل حساب الأصل مديناً، مثال، «حساب السيارات ـ فرع بريدة»، ويجعل الحساب المقابل دائناً، مثال، «حساب الاستثمار ـ فرع بريدة».

وعادةً ما يقوم المركز الرئيسي بالتأمين على الفروع، ويدفع الضرائب العقارية وغيرها من الضرائب المتعلقة بها، وينظم حملات إعلانية تستفيد منها كل الفروع. ومن الطبيعي أن مثل هذه المصروفات كالاستهلاك، والضرائب العقارية، والتأمين، والإعلان يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد ربحية هذه الفروع. ويجب أن تقرر إدارة الشركة ما إذا كانت بيانات هذه المصروفات تبقى بالمركز الرئيسي أم تبلغ إلى الفروع لكي تفصح قائمة الدخل المعدة بواسطة كل فرع عن الصورة الكاملة لعملياته.

وإذا كان المركز الرئيسي لا يقوم بعمليات بيع بمعرفته، وتقتصر وظيفته كمركز للمحاسبة والرقابة، فقد توزع معظم أو كل مصروفاته على تلك الفروع. ولتسهيل عملية المقارنة بين نتائج أعمال الفروع المختلفة، فقد يقوم المركز الرئيسي بتحميل كل فرع بالفائدة على رأس المال المستثمر في ذلك الفرع. ومصروف الفائدة الذي يسجل بواسطة الفروع يقابله إيراد الفائدة المسجل بواسطة المركز الرئيسي، وعندئذٍ لا يظهر هذا المصروف في قائمة الدخل المجمعة (Combined) عن أعمال الشركة ككل.

طرق تسعير البضاعة المرسلة للفروع

Alternative Methods of Billing Merchandise Shipments To Branch

توجد ثلاث طرق بديلة يمكن للمركز الرئيسي استخدام إحداها في تسعير البضاعة المرسلة إلى الفروع. وهذه الطرق هي: (١) التكلفة، (٢) التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية ملائمة، (٣) سعر البيع بالتجزئة. ومن الطبيعي لا يعتبر إرسال البضاعة إلى الفرع عملية بيع لأن ملكية البضاعة لم تتغير.

ويعتبر تسعير البضاعة المرسلة بالتكلفة (At Cost) من أكثر الإجراءات بساطة، ولذلك تستخدم هذه الطريقة على نطاق واسع، لأنها تتجنب التعقيدات المتعلقة بالربح الإجمالي غير المحقق على المخزون السلعي، وتهيىء الفرصة بأن تعطي القوائم المالية الخاصة بالفرع صورة واقعية للعمليات التي ينجزها. ومع

ذلك، فإن تحميل الفروع بالبضاعة المرسلة إليها وفقاً لتكلفتها يترتب عليه أن ينسب كل الربح الإجمالي المحقق إلى هذه الفروع، بالرغم من أن جزء من هذه البضاعة قد يكون مصنعاً بمعرفة المركز الرئيسي. ولهذا السبب، قد لا تكون التكلفة هي الأسلوب الأكثر ملاءمة لتحميل الفروع بالبضاعة المرسلة إليها.

والطريقة الثانية، هي تحميل الفرع بالتكلفة الأصلية مضافاً إليها نسبة مئوية (At a Percentage Above Costs) مثال ١١٠٪ من التكلفة. وتستهدف هذه الطريقة تخصيص ربح إجمالي معقول للمركز الرئيسي مقابل عملياته. وعندئذٍ سوف ينخفض صافي الدخل المحقق بمعرفة الفرع. أما مخزون آخر الفترة بالنسبة للشركة ككل فسيظهر بقيمة تزيد عن تكلفته الأصلية ولذلك، يجب على المركز الرئيسي أن يجري التسويات اللازمة لاستبعاد ما يزيد عن التكلفة عند إعداد القوائم المالية المجمعة لكل من المركز الرئيسي والفرع.

أما الطريقة الثالثة، فتنطوي على تحميل الفرع بسعر بيع البضاعة بالتجزئة (At Retail Selling Price). وقد يكون الهدف من استخدام هذه الطريقة هو تدعيم الرقابة الداخلية على المخزون. فيوضح حساب المخزون قيمة البضاعة الواردة إليه وقيمة البضاعة المبيعة بمعرفته وفقاً لأسعار التجزئة وبالتالي، سوف يظهر هذا الحساب مخزون آخر الفترة في الفرع مقوماً بسعر التجزئة. ويمسك المركز الرئيسي سجل تثبت فيه البضاعة المرسلة للفرع مقومة بسعر البيع بالتجزئة، وكذلك مبيعات هذا الفرع كما جاءت بالتقارير الواردة منه. ويعني ذلك أن العمل في هذا السجل يتم وفقاً لنظام المخزون المستمر. وعندئذٍ، فهو يفصح في أي وقت عن المخزون لدى الفرع مقوماً بسعر البيع. ويتم الجرد الفعلي للبضاعة الموجودة في مستودع الفرع في نهاية كل فترة محاسبية، وإذا لم يتطابق الجرد الفعلي مع الرصيد الدفتري فيعني هذا وجود أخطاء أو سرقات مما يستلزم استقصاء الأسباب في الحال.

إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي

Separate Financial Statement for Branch and Home Office

غالباً يتم إعداد قائمة دخل مستقلة وميزانية للفرع حتى تتمكن إدارة الشركة

من مراجعة وتقويم نتائج عمليات الفرع ومركزه المالي. وسوف لا تختلف خصائص قائمة دخل الفرع عن المألوف إذا تم تحميل الفرع بالبضاعة المرسلة إليه مقومة بالتكلفة. ولكن إذا قومت البضاعة المرسلة للفرع بسعر البيع بالتجزئة، فسوف تسفر قائمة دخل الفرع عن صافي خسارة توازي مصروفات العمليات تقريباً. أما الميزانية العمومية للفرع فهي تنطوي على خاصية وحيدة غير مألوفة وهي استخدام حسب المركز الرئيسي بدلاً من حسابات حقوق الملكية. هذا ويتم بالمركز الرئيسي تخفيض صافي دخل الفرع بمقدار نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي المحملة على الفروع، وكذلك استبعاد أي أرباح على البضاعة المرسلة حتى تعكس هذه القوائم عمليات الفرع.

هذا ويمكن أيضاً إعداد قوائم مالية مستقلة للمركز الرئيسي حتى تتمكن الإدارة من تقويم نتائج عملياته ومركزه المالي. ومع ذلك فمن الأهمية بمكان أن ندرك أن إعداد قوائم مالية مستقلة لكل من المركز الرئيسي والفرع هو للإستخدام الداخلي فقط، ومثل هذه القوائم لا تفي باحتياجات المستثمرين أو أي أطراف خارجية تستخدم القوائم المالية.

القوائم المالية المجمعة لكل من المركز الرئيسي والفرع

Combined Financial Statements for Home Office and Branch

يجب أن تفصح الميزانية العمومية التي تعد للأطراف الخارجية مثل الدائنون والمساهمون والأجهزة الحكومية عن المركز المالي للشركة أو الوحدة الاقتصادية كوحدة واحدة (Single Entity). إن نقطة البدء الملائمة لإعداد ميزانية عمومية مجمعة هي تعديل ميزاني المراجعة لكل من المركز الرئيسي والفرع. ولتحقيق ذلك تعد ورقة عمل لإدماج عناصر كلا ميزاني المراجعة كما هو موضح في الصفحات التالية.

ويجب أن تحل أصول والتزامات الفرع محل حساب الاستثمار في الفرع الذي يظهر في ميزان مراجعة المركز الرئيسي. وبناءً على ذلك تدمج حسابات النقدية والعملاء وأي أصول أخرى والالتزامات الموجودة في كل من المركز الرئيسي والفرع للحصول على قيم مجمعة لهذه الحسابات.

كما يجب عند إعداد الميزانية المجمعة استبعاد الحسابات المقابلة لأنها تفقد

أهميتها عندما ينظر إلى كل من الفرع والمركز الرئيسي كوحدة واحدة. فيتم استبعاد كل من «حساب المركز الرئيسي» بدفاتر الفرع و«حساب الاستثمار في الفرع» الموجود بدفاتر المركز الرئيسي، وتستبعد كذلك أي مبالغ تحت التحصيل وأي مبالغ تحت الدفع بين الفروع وبعضها البعض أو بين المركز الرئيسي والفرع.

أما نتائج العمليات المتعلقة بالشركة ككل (المركز الرئيسي وكل الفروع) فتظهر بقائمة دخل واحدة، حيث يتم فيها إدماج إيرادات ومصروفات الفروع مع الإيرادات والمصروفات المشابهة لها والموجودة بدفاتر المركز الرئيسي. وفي هذه الحالة يجب استبعاد أي أرباح أو خسائر تكون قد نتجت من العمليات المتبادلة.

مثال توضيحي لقيود اليومية عن عمليات أحد الفروع

Illustrative Journal Entries of Operation of a Branch

بفرض أن شركة الواحة بالرياض تقوم بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرعها بالبدائع بالتكلفة، ويمسك هذا الفرع سجلات محاسبية متكاملة ويقوم بإعداد القوائم المالية. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر (Perpetual Inventory System). أما المعدات والأصول الرأسمالية الأخرى التي يستخدمها الفرع فيتم المحاسبة عنها في سجلات المركز الرئيسي فقط. أما بعض مصروفات المركز التي تخص الفرع مثل الإعلان والتأمين فيتم تحميلها على حساب ذلك الفرع. ونلخص فيما يلي عمليات الفرع خلال السنة المالية الأولى:

عمليات السنة الأولى:

١ ـ أرسل المركز الرئيسي إلى الفرع مبلغ ١٠٠٠ ريال نقداً.

٢ ـ أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٦٠٠٠٠ ريال.

٣ ـ إشترى الفرع أثاث بمبلغ ٥٠٠ ريال، يتم المحاسبة عنه في دفاتر المركز الرئيسي (أي أصول رأسمالية أخرى يحصل عليها الفرع يتم المحاسبة عنها في دفاتر المركز الرئيسي فقط).

٤ ـ بلغت مبيعات الفرع بالأجل مبلغ ٨٠٠٠٠ ريال، وكانت تكلفة هذه البضاعة مبلغ ٤٥٠٠٠ ريال.

٥ ـ قام الفرع بتحصيل مبلغ ٠٠٠ ٦٢ ريال من العملاء.

٦ ـ بلغت مصروفات عمليات الفرع التي سددها نقداً مبلغ ٠٠٠ ٢٠ ريال.

٧ ـ أرسل الفرع مبلغ ٥٠٠ ٣٧ ريال نقداً إلى المركز الرئيسي.

٨ ـ بلغت قيمة مصروفات العمليات التي حملها المركز الرئيسي على الفرع ٣٠٠٠ ريال.

ونعرض في الجزء التالي كيفية تسجيل هذه العمليات في دفاتر كل من الفرع والمركز الرئيسي وكيفية الترحيل إلى كل من «حساب المركز الرئيسي»، «وحساب الاستثمار في فرع البدائع».

تسجيل العمليات في كل من المركز الرئيسي والفرع (نظام المخزون المستمر)

رقم العملية	السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي	السجلات المحاسبية بالفرع
١	١٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع	١٠٠٠ النقدية
	١٠٠٠ النقدية	١٠٠٠ المركز الرئيسي
٢	٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع	٦٠ ٠٠٠ المخزون
	٦٠ ٠٠٠ المخزون	٦٠ ٠٠٠ المركز الرئيسي
٣	٥٠٠ الأثاث في فرع البدائع	٥٠٠ المركز الرئيسي
	٥٠٠ الاستثمار في فرع البدائع	٥٠٠ النقدية
٤	لا توجد قيود	٨٠ ٠٠٠ العملاء
		٤٥ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة
		٤٥ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة
		٨٠ ٠٠٠ المبيعات
		٤٥ ٠٠٠ المخزون
٥	لا توجد قيود	٦٢ ٠٠٠ النقدية
		٦٢ ٠٠٠ العملاء
٦	لا توجد قيود	٢٠ ٠٠٠ مصروفات العمليات
		٢٠ ٠٠٠ النقدية
	٣٧ ٥٠٠ النقدية	٣٧ ٥٠٠ المركز الرئيسي
	٣٧ ٥٠٠ الاستثمار في فرع البدائع	٣٧ ٥٠٠ النقدية
٨	٣٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع	٣٠٠٠ مصروفات العمليات
	٣٠٠٠ مصروفات العمليات	٣٠٠٠ المركز الرئيسي

حساب الاستثمار في فرع البدائع
(حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي)

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية مرسلة للفرع	١ ٠٠٠		١ ٠٠٠
	بضاعة مرسلة بالتكلفة	٦٠ ٠٠٠		٦١ ٠٠٠
	أثاث مشترى بمعرفة الفرع		٥٠٠	٦٠ ٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		٣٧ ٥٠٠	٢٣ ٠٠٠
	مصروفات عمليات محملة على الفرع	٣ ٠٠٠		٢٦ ٠٠٠

حساب المركز الرئيسي (حساب مقابل بدفتر أستاذ عام الفرع)

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية واردة من المركز الرئيسي		١ ٠٠٠	١ ٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٦٠ ٠٠٠	٦١ ٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٦٠ ٥٠٠
	نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	٣٧ ٥٠٠		٢٣ ٠٠٠
	مصروفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي	٣ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠	

ويلاحظ أنه عندما يحصل الفرع على بضاعة من أطراف خارجية بالإضافة إلى ما يرد إليه من المركز الرئيسي، يجب أن تسجل البضاعة الواردة من المركز الرئيسي في حساب مخزون مستقل بعنوان المخزون ـ من المركز الرئيسي. وإذا تتبعنا الحسابين السابقين سنجد أن رصيد حساب «الاستثمار في فرع البدائع» في دفاتر المركز الرئيسي مديناً بمبلغ ٢٦ ٠٠٠ ريال (قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل

تحويل صافي دخل الفرع إلى حساب الاستثمار في فرع البدائع). أما في السجلات المحاسبية بالفرع، يظهر رصيد «حساب المركز الرئيسي» دائناً بمبلغ ٢٦ ٠٠٠ ريال (قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل تحويل صافي الدخل وقدره ١٢٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي).

وإذا افترضنا ـ على ضوء ما سبق ـ أنه تم التحقق من وجود المخزون في مستودعات فرع البدائع وقدره ١٥ ٠٠٠ ريال (٦٠ ٠٠٠ ـ ٤٥ ٠٠٠ ريال)، فعندئذٍ يمكننا إجراء قيود الإقفال في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع على النحو التالي:

قيود التسوية والإقفال (نظام المخزون المستمر)

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي	السجلات المحاسبية بالفرع
لا توجد قيود	٨٠ ٠٠٠ المبيعات ٤٥ ٠٠٠ تكلفة بضاعة مبيعة ٢٣ ٠٠٠ مصروفات عمليات ١٢ ٠٠٠ ملخص الدخل
١٢ ٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع ١٢ ٠٠٠ دخل فرع البدائع	١٢ ٠٠٠ ملخص الدخل ١٢ ٠٠٠ المركز الرئيسي
١٢ ٠٠٠ دخل فرع البدائع ١٢ ٠٠٠ ملخص الدخل	

ورقة العمل لإعداد قوائم مالية مجمعة

Working Paper for Combined Financial Statements

تستهدف ورقة العمل اللازمة لإعداد قوائم مالية مجمعة تحقيق ثلاثة أغراض وهي: (١) إدماج أرصدة حسابات الأصول والإلتزامات الخاصة بكل من الفرع

والمركز الرئيسي (٢) استبعاد أي أرباح أو خسائر ناتجة عن عمليات متبادلة، (٣) استبعاد الحسابات المقابلة. ونعرض في الصفحة التالية ورقة العمل المتعلقة بشركة الواحة متضمنة عمليات فرع البدائع التي عرضناها في الصفحات السابقة، بالإضافة إلى بعض البيانات المفترضة في ميزان مراجعة المركز الرئيسي. هذا ونفترض أن قيود التسوية الروتينية التي تعد عادةً في نهاية كل عام قد تم إجراؤها فعلاً، ويعني ذلك أن ورقة العمل تبدأ بميزان المراجعة بعد التسويات لكل من المركز الرئيسي والفرع.

ونوجه النظر مرة أخرى، بأن كل من الرصيد المدين في «حساب الاستثمار في فرع البدائع» وقدره ٢٦٠٠٠ ريال، والرصيد الدائن في «حساب المركز الرئيسي» وقدره ٢٦٠٠٠ ريال، يعكسان رصيديهما قبل إقفال السجلات المحاسبية، أي قبل تسجيل صافي دخل الفرع في هذين الحسابين. وفي عمود الاستبعادات، تم استبعاد «حساب الاستثمار في فرع البدائع» مقابل «حساب المركز الرئيسي». والجدير بالذكر أن عملية الاستبعاد في ورقة العمل لا تثبت في السجلات المحاسبية سواء بالفرع أو المركز الرئيسي، لأن الغرض من إجرائها هو مجرد تسهيل عملية إعداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الواحة للمنسوجات

ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع

عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

(نظام المخزون المستمر: تقوم البضاعة بالتكلفة)

بيان	أرصدة ميزان المراجعة بعد التسويات				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع				
	المدين	الدائن	المدين	الدائن	المدين (الدائن)	المدين	الدائن
قائمة الدخل							
المبيعات		٤٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠			٤٨٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٣٥٠٠٠		٤٥٠٠٠			٢٨٠٠٠٠	
مصروفات العمليات	٩٠٠٠٠		٢٣٠٠٠			١١٣٠٠٠	

بيـــان	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفـــرع		المدين (الدائن)	المدين	الدائن
	المدين	الدائن	المدين	الدائن			
جملة فرعية	٣٢٥ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٦٨ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠		٣٩٣ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
صافي الدخل (يحول إلى قائمة الأرباح المحتجزةأدناه)	٧٥ ٠٠٠		١٢ ٠٠٠			٨٧ ٠٠٠	
الجملة	٤٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠		٤٨٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة							
الأرباح المحتجزة في غرة المحرم ١٤٠٥		٧٠ ٠٠٠					٧٠ ٠٠٠
صافي الدخل (من البيانات أعلاه)		٧٥ ٠٠٠		١٢ ٠٠٠			٨٧ ٠٠٠
التوزيعات	٤٠ ٠٠٠					٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية ذي الحجة ١٤٠٥ (تحول إلى الميزانية العمومية أدناه)						١١٧ ٠٠٠	
الجملة						١٥٧ ٠٠٠	١٥٧ ٠٠٠
الميزانية العمومية							
النقدية	٢٤ ٠٠٠		٥ ٠٠٠			٢٩ ٠٠٠	
المدينون ـ العملاء (صافي)	٤٠ ٠٠٠		١٨ ٠٠٠			٥٨ ٠٠٠	
المخزون في ٣٠ ذي الحجة	٤٥ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠			٦٠ ٠٠٠	
الاستثمار في فرع البدائع	٢٦ ٠٠٠				(٢٦ ٠٠٠) (أ)		
الأثاث والمعدات	١٥٠ ٠٠٠					١٥٠ ٠٠٠	
مجمع استهلاك أثاث ومعدات		١٠ ٠٠٠					١٠ ٠٠٠
الدائنون (الموردون)		٢٠ ٠٠٠					٢٠ ٠٠٠
المركز الرئيسي				٢٦ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠ (أ)		
أسهم رأس المال (القيمة الإسمية للسـهم ١٠ ريال)		١٥٠ ٠٠٠					١٥٠ ٠٠٠
أرباح محتجزة (من البيانات أعلاه)							١١٧ ٠٠٠
	٣٢٥ ٠٠٠	٣٢٥ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠		٢٩٧ ٠٠٠	٢٩٧ ٠٠٠

(أ) استبعاد الحسابات المقابلة.

القوائم المالية المجمعة Combined Financial Statements

تزودنا ورقة العمل التي عرضناها في الصفحة السابقة بالمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية المجمعة لشركة الواحة للمنسوجات، ونعرض نموذجاً لهذه القوائم فيما يلي:

شركة الواحة للمنسوجات
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

المبيعات	٤٨٠ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة	(٢٨٠ ٠٠٠)
إجمالي الربح على المبيعات	٢٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١١٣ ٠٠٠
صافي الدخل	٨٧ ٠٠٠
	هلله ريال
نصيب السهم الواحد في الأرباح	٨٠ ٥

شركة الوحة للمنسوجات
قائمة الأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

الأرباح المحتجزة في بداية العام	٧٠ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	٨٧ ٠٠٠
جملة فرعية	١٥٧ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات	(٤٠ ٠٠٠)
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١١٧ ٠٠٠ ريال

شركة الواحة للمنسوجات
الميزانية العمومية
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

الأصـــــول

البيان		
النقدية		٢٩ ٠٠٠ ريال
العملاء (صافي)		٥٨ ٠٠٠
المخزون السلعي		٦٠ ٠٠٠
الأثاث والمعدات	١٥٠ ٠٠٠	
يطرح مجمع الاستهلاك	(١٠ ٠٠٠)	
		١٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٢٨٧ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

البيان		
الدائنون		٢٠ ٠٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال (القيمة الاسمية ١٠ ريال)	١٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١١٧ ٠٠٠	
		٢٦٧ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٢٨٧ ٠٠٠ ريال

تسعير البضاعة المرسلة للفرع بسعر يزيد عن التكلفة

Billing of Merchandise to Branches at Price Above Cost

كما أشرنا من قبل، تحمل بعض الشركات فروعها بتكلفة البضاعة مضافاً إليها نسبةمئوية أو بسعر البيع بالتجزئة. ولأن كلتا الطريقتين تنطويان على إجراءات محاسبية متشابهة، فإننا سنعرض كلتا الطريقتين من خلال مثال واحد يعكس خصائصهما الأساسية.

وسوف نعرض فيما يلي مثالنا السابق عن شركة الواحة للمنسوجات مع

افتراض تغيير واحد هو أن المركز الرئيسي يقوم بتسعير البضاعة المرسلة للفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٥٠٪.

وفي ظل هذا الافتراض ستكون قيود اليومية عن عمليات السنة الأولى في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع مماثلة لتلك التي عرضناها في الجزء السابق، ما عدا قيدي اليومية المتعلقان بإرسال البضاعة من المركز الرئيسي إلى الفرع، حيث تسجل هذه العملية بمبلغ ٩٠٠٠٠ ريال (٦٠٠٠٠ ريال + ٥٠٪) بالقيدين التاليين وفقاً لنظام المخزون المستمر.

العملية	السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي	السجلات المحاسبية للفرع
شحن بضاعة للفرع بسعر يزيد عن التكلفة وفقاً لنظام المخزون المستمر	٩٠٠٠٠ الاستثمار في فرع البدائع ٦٠٠٠٠ المخزون ٣٠٠٠٠ مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع	٩٠٠٠٠ المخزون ٩٠٠٠٠ المركز الرئيسي

ويترتب على إثبات القيد السابق في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ظهور رصيد مدين بمبلغ ٥٦٠٠٠ ريال في حساب الاستثمار بفرع البدائع الموضح فيما يلي، وذلك قبل إقفال السجلات المحاسبية وقبل معالجة صافي دخل أو خسارة الفرع في هذا الحساب. ويزيد هذا الرصيد بمبلغ ٣٠٠٠٠ ريال عن الرصيد الذي ظهر في المثال السابق، ويرجع ذلك إلى إضافة نسبة ٥٠٪ على تكلفة البضاعة المرسلة للفرع. وطبقاً لذلك يظهر حساب الاستثمار في فرع البدائع على النحو التالي:

حساب الاستثمار في فرع البدائع (حساب مقابل بدفتر أستاذ عام المركز الرئيسي)

التاريخ	بيـــان		الدائن	الرصيد
	نقدية مرسلة للفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	بضاعة مرسلة بسعر يزيد ٥٠٪ عن التكلفة	٩٠ ٠٠٠		٩١ ٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠ ٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		٣٧ ٥٠٠	٥٣ ٠٠٠
	مصروفات عمليات محملة على الفرع	٣ ٠٠٠		٥٦ ٠٠٠

وسـوف يكـون الـرصيـد الـدائن لحسـاب المـركـز الـرئيسي في السجـلات المحاسبية للفرع مبلغ ٥٦ ٠٠٠ ريال أيضاً، قبل إقفال السجلات المحـاسبية وقبـل معالجة صافي دخل أو خسـارة الفرع في هـذا الحساب. ونعـرض فيما يـلي توضيحـاً لحساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

حساب المركز الرئيسي (حساب مقابل في دفتر أستاذ الفرع)

التاريخ	بيـــــان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية واردة من المركز الرئيسي		١٠٠٠	١٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٩٠ ٠٠٠	٩١ ٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٩٠ ٥٠٠٠
	نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	٣٧ ٥٠٠		٥٣ ٠٠٠
	مصروفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٣ ٠٠٠	٥٦ ٠٠٠

وطبقاً لذلك يكون الفرع قد سجل البضاعة الواردة من المركز الـرئيسي بسعر ٩٠ ٠٠٠ ريال، أما المركز الرئيسي فقد سجل ٦٠ ٠٠٠ ريال في الجانب الدائن من حساب المخزون ومبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال في حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فـرع البدائـع. إن استخدام حسـاب المخصص يمكن المـركـز الـرئيسي من إمسـاك سجل يوضح البضاعة المرسلة للفرع بالتكلفة، بالإضافة إلى مقـدار الربـح الإجمالي غير المحقق عن البضاعة المرسلة.

وفي نهاية الفترة المحاسبية، سيظهر مخزون الفرع بمبلغ ٥٠٠ ٢٢ ريال (محسوباً بأسعار البضاعة الواردة). وتكون تكلفة هذا المخزون مبلغ ٠٠٠ ١٥ ريال (محسوباً على أساس ٥٠٠ ٢٢ ريال ÷ ١,٥٠ = ٠٠٠ ١٥ ريال). أما في سجلات المركز الرئيسي يكون رصيد حساب مخصص التقويم ٧٥٠٠ ريال، وهذا يعني أنه يجب تخفيض هذا الحساب من رصيده الحالي وقدره ٠٠٠ ٣٠ ريال إلى ٥٠٠ ٧ ريال. والسبب في هذا التخفيض أن نسبة الـ ٥٠٪ المضافة على تكلفة البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع تحقق منها جزءاً كربح إجمالي. وطبقاً لذلك، ينبغي على المركز الرئيسي في نهاية الفترة المحاسبية أن يخفض مخصص تقويم مخزون الفرع ليصبح ٧٥٠٠ ريال، وهذا المبلغ يمثل قيمة الزيادة في مخزون آخر الفترة. ولتحقيق هذا الهدف تجري تسوية يجعل فيها «حساب مخصص التقويم» مديناً و«حساب دخل فرع البدائع» دائناً بمبلغ ٥٠٠ ٢٢ ريال، لأن هذا المبلغ يمثل ربح إجمالي إضافي على عمليات الفرع علاوة على ما أفصح عنه الفرع. وهكذا يكون صافي دخل الفرع ٠٠٠ ١٢ ريال، وهو يماثل صافي الدخل الذي توصلنا إليه في المثال السابق عندما تم تحميل الفرع بالبضاعة وفقاً للتكلفة. وفي ظل فرضنا الحالي (وهو تحميل الفرع بسعر يزيد عن التكلفة) يفصح تقرير الفرع عن صافي خسائر قدرها ٥٠٠ ١٠ ريال. وقد تم تسجيل هذا المبلغ بمعرفة المركز الرئيسي ثم قام بتعديله ليصبح صافي دخل قدره ٠٠٠ ١٢ ريال كما هو موضح في قيود اليومية التالية التي أجريت في نهاية السنة الأولى (١٤٠٥).

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي

قيود اليومية في نهاية الفترة

مدين	دائن	البيان
٥٠٠ ١٠		دخل فرع البدائع
	٥٠٠ ١٠	الاستثمار في فرع البدائع.
		إثبات صافي الخسارة طبقاً لتقارير الفرع.
٥٠٠ ٢٢		مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع
	٥٠٠ ٢٢	دخل فرع البدائع.
		تخفيض المخصص إلى المبلغ الذي يزيد به مخزون آخر الفترة عن التكلفة.

١٢٠٠٠ دخل فرع البدائع
١٢٠٠٠ ملخص الدخل.

إقفال صافي دخل الفرع (بعد تسويته) في حساب ملخص دخل الشركة.

وبعد ترحيل هذ القيود تظهر حسابات دفتر أستاذ المركز الرئيسي نتيجة عمليات الفرع كما هو موضح في الصفحة التالية.

وعند إعداد ميزانية عمومية مستقلة للمركز الرئيسي يظهر رصيد حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع، وقدره ٧٥٠٠ ريال مطروحاً طرحاً شكلياً من حساب الاستثمار في فرع البدائع.

أرصدة آخر الفترة كما تظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي

حساب الاستثمار في فرع البدائع

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية مرسلة إلى الفرع	١٠٠٠		١٠٠٠
	بضاعة مرسلة بسعر يزيد ٥٠٪ عن التكلفة	٩٠٠٠٠		٩١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع		٥٠٠	٩٠٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		٣٧٥٠٠	٥٣٠٠٠
	مصروفات عمليات محملة على الفرع	٣٠٠٠		٥٦٠٠٠
	صافي خسارة عن السنة الأولى طبقاً لتقرير الفرع		١٠٥٠٠	٤٥٥٠٠

مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
	النسبة المضافة على البضاعة المرسلة للفرع (٥٠٪ من التكلفة)		٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
	المحقق من النسبة المضافة على البضاعة المبيعة	٢٢٥٠٠		٧٥٠٠

دخل فرع البدائع

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
	صافي الخسارة طبقاً لتقرير الفرع	١٠ ٥٠٠		١٠ ٥٠٠
	الدخل المحقق من النسبة المضافة على البضاعة المبيعة.		٢٢ ٥٠٠	١٢ ٠٠٠
	إقفال صافي دخل الفرع بعد تعديله في حساب ملخص دخل الشركة.	١٢ ٠٠٠		٠٠٠

وفي نهاية العام يقوم الفرع أيضاً بإجراء قيود إقفال حساباته. وبعد ترحيل هذه القيود يظهر حساب المركز الرئيسي بالسجلات المحاسبية للفرع رصيداً دائناً قدره ٤٥ ٥٠٠ ريال وهو نفس الرصيد المدين الذي سبق ظهوره في حساب الاستثمار في الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي. ونعرض فيما يلي قيود الإقفال وحساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

السجلات المحاسبية بالفرع

قيود الإقفال (نظام مخزون مستمر)

٨٠ ٠٠٠ المبيعات

١٠ ٥٠٠ ملخص الدخل

٦٧ ٥٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة

٢٣ ٠٠٠ مصروفات العمليات

إقفال حسابات الإيراد والمصروفات.

---

١٠ ٥٠٠ المركز الرئيسي

١٠ ٥٠٠ ملخص الدخل

إقفال صافي الخسارة في حساب المركز الرئيسي.

حساب المركز الرئيسي (دفتر الأستاذ العام بالفرع)

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
	نقدية واردة من المركز الرئيسي		١٠٠٠	١٠٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٩٠٠٠٠	٩١٠٠٠
	أثاث مشتري بمعرفة الفرع	٥٠٠		٩٠٥٠٠
	نقدية محولة إلى المركز الرئيسي	٣٧٥٠٠		٥٣٠٠٠
	مصروفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٣٠٠٠	٥٦٠٠٠
	صافي خسارة السنة الأولى	١٠٥٠٠		٤٥٥٠٠

ملحوظة

ـ قارن رصيد هذا الحساب مع الرصيد الذي ظهر في حساب الاستثمار في الفرع في دفاتر المركز الرئيسي.

ورقة العمل في حالة تسعير البضاعة المرسلة للفرع بسعر يزيد عن تكلفتها

Working Paper When Billings To Branches Are At Prices Above Cost

نعرض في الصفحة التالية ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة عندما يتم تحميل الفرع بالبضاعة المرسلة بسعر يزيد عن تكلفتها، وهي تختلف عن ورقة العمل السابقة في أنها تتضمن عملية استبعاد لإعادة إظهار مخزون الفرع آخر الفترة بالتكلفة. علاوة على ذلك، فقد تم تعديل صافي الخسارة الوارد بتقرير الفرع بقيمة المبلغ المحقق من النسبة المضافة على البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع وقدره ٢٢٥٠٠ ريال. ونكرر القول مرة أخرى، بأن المبالغ المثبتة في عمود الاستبعادات يقتصر ظهورها في ورقة العمل فقط، لأن إثبات هذه المبالغ هو خطوة إجرائية للمساعدة في إعداد القوائم المالية المجمعة، ولذلك فهي لا تدخل في السجلات المحاسبية سواء المتعلقة بالمركز الرئيسي أو الفرع.

وإذا قارنا عمودي القوائم المالية المجمعة في ورقة العمل التالية (المعدة بافتراض تحميل الفرع بالبضاعة بسعر يزيد عن التكلفة) مع نفس العمودين في ورقة العمل السابقة (المعدة بافتراض تحميل الفرع بالبضاعة وفقاً لتكلفتها) سوف

نلاحظ أن المبالغ متماثلة تماماً. ويعني ذلك أن القوائم المالية المجمعة سوف تتطابق تماماً مع القوائم التي عرضناها في الصفحات السابقة.

شركة الواحة للمنسوجات
ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع
عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠
(نظام المخزون المستمر: تقويم البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة)

بيـــــان	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفــرع		المدين (الدائن)	المدين	الدائن
	المدين	الدائن	المدين	الدائن			
قائمة الدخل							
المبيعات		٤٠٠٠٠٠		٨٠٠٠٠			٤٨٠٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٣٥٠٠٠		٦٧٥٠٠		(٢٢٥٠٠) أ	٢٨٠٠٠٠	
مصروفات العمليات	٩٠٠٠٠		٢٣٠٠٠			١١٣٠٠٠	
جملة فرعية	٣٢٥٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٩٠٥٠٠	٨٠٠٠٠		٣٩٣٠٠٠	٤٨٠٠٠٠
صافي الدخل يرحل إلى قائمة (الأرباح المحتجزة أدناه)	٧٥٠٠٠			١٠٥٠٠	٢٢٥٠٠ ب	٨٧٠٠٠	
الجملة	٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٩٠٥٠٠	٩٠٥٠٠		٤٨٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة		٧٠٠٠٠					٧٠٠٠٠
صافي الدخل (من البيانات أعلاه)		٧٥٠٠٠	١٠٥٠٠		(٢٢٥٠٠) ب		٨٧٠٠٠
التوزيعات	٤٠٠٠٠					٤٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية ذي الحجة ١٤٠٥ (ترحل إلى الميزانية العمومية أدناه)						١١٧٠٠٠	
الجملة						١٥٧٠٠٠	١٥٧٠٠٠
الميزانية العمومية							
النقدية	٢٤٠٠٠		٥٠٠٠			٢٩٠٠٠	
المدينون ـ عملاء (الصافي)	٤٠٠٠٠		١٨٠٠٠			٥٨٠٠٠	
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	٤٥٠٠٠		٢٢٥٠٠		(٧٥٠٠) أ	٦٠٠٠٠	

بيـــان	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسويات				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع		المدين (الدائن)	المدين	الدائن
	المدين	الدائن	المدين	الدائن			
مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة		٣٠٠٠٠			أ٣٠٠٠٠		
الاستثمار في فرع البدائع	٥٦٠٠٠				(٥٦٠٠٠)ب		
الأثاث والمعدات	١٥٠٠٠٠					١٥٠٠٠٠	
مجمع استهلاك الأثاث والمعدات		١٠٠٠٠					١٠٠٠٠
الدائنون (الموردون)		٢٠٠٠٠					٢٠,٠٠٠
المركز الرئيسي				٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠ جـ		
أسهم رأس المال (القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال)		١٥٠٠٠٠					١٥٠٠٠٠
أرباح محتجزة (من أعلاه)							١١٧٠٠٠
الجملة	٣٥٥٠٠٠	٣٥٥٠٠٠	٥٦٠٠٠	٥٦٠٠٠	—	٢٩٧٠٠٠	٢٩٧٠٠٠

(أ) تخفيض مخزون آخر الفترة وتكلفة البضاعة المبيعة بالفرع إلى التكلفة، واستبعاد رصيد مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ المتعلق بفرع البدائع.

(ب) إثبات زيادة دخل الفرع بالجزء المحقق من النسبة المضاف على البضاعة المرسلة.

(جـ) استبعاد الحسابات المقابلة.

معالجة مخزون أول الفترة المقوم بسعر يزيد عن التكلفة

Treatment Of Beginning Inventories Priced Above Cost

أوضحنا في ورقة التسوية السابقة كيفية معالجة مخزون آخر الفترة ومخصص التقويم بالزيادة المرتبط به. ولأننا افترضنا في أمثلتنا السابقة أن سنة ١٤٠٥ هي السنة الأولى لعمل الفرع، لذلك لم يكن هناك مخزون أول الفترة. ونتناول فيما يلي كيفية معالجة مخزون أول الفترة في ظل نظام المخزون المستمر، ونظام المخزون الدوري.

١ ـ **نظام المخزون المستمر Perpetual Inventory System**؛ لا تظهر في ظل هذا النظام مشاكل خاصة إذا تضمن مخزون أول الفترة بالفرع ربح إجمالي غير محقق

وسيتم استبعاد هذا الربح في ورقة العمل بنفس الطريقة المتبعة في ورقة العمل السابقة.

٢ ـ **نظام المخزون الدوري Periodic Inventory System**: سوف نستمر في مثالنا السابق عن شركة الواحة لمتابعة عمليات السنة الثانية لتوضيح كيفية معالجة مخزون أول الفترة الموجود بالفرع والذي سبق تسجيله بسعر يزيد عن التكلفة. وسوف نفترض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يطبقان نظام المخزون الدوري خلال السنة الثانية. فعند استخدام هذا النظام في المركز الرئيسي يجعل حساب البضاعة المرسلة للفرع (حساب مقابل للمشتريات) دائناً بتكلفة البضاعة المرسلة، ويجعل كذلك حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة دائناً بقيمة الأرباح المضافة على التكلفة. أما في سجلات الفرع، فيجعل حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسي (حساب يماثل المشتريات) مديناً بسعر البضاعة الواردة.

وطبقاً لما سبق، يظهر مخزون أول السنة الثانية بدفاتر الفرع بمبلغ ٢٢ ٥٠٠ ريال، أو ١٥٠٪ من التكلفة وقدرها ١٥ ٠٠٠ ريال. فإذا افترضنا أن المركز الرئيسي أرسل للفرع خلال السنة الثانية بضاعة تكلفتها ٨٠ ٠٠٠ ريال بينما كانت الفاتورة بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال، وأن الفرع قام ببيع بضاعة بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال، بينما كان سعرها حسب الفاتورة الواردة من المركز الرئيسي مبلغ ١١٢ ٥٠٠ ريال. ستكون قيود اليومية المتعلقة بالبضاعة المرسلة والبضاعة المبيعة باستخدام نظام المخزون الدوري كما يلي:

إرسال بضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة

نظام المخزون الدوري

السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي			السجلات المحاسبية للفرع		
١٢٠ ٠٠٠		الاستثمار في فرع البدائع	١٢٠ ٠٠٠		البضاعة الواردة من المركز الرئيسي
	٨٠ ٠٠٠	بضاعة مرسلة لفرع البدائع		١٢٠ ٠٠٠	المركز الرئيسي
	٤٠ ٠٠٠	مخصص تقويم مخزون بالزيادة			
		لا يوجد قيود	١٥٠ ٠٠٠		النقدية (أو العملاء)
				١٥٠ ٠٠٠	المبيعات

وقد بلغت قيمة مخزون آخر الفترة بالفرع ٣٠٠٠٠ ريال وفقفا لسعر الفاتورة الواردة من المركز الرئيسي، وهو يتكون من تكلفة مقدارها ٢٠٠٠٠ ريال بالإضافة إلى نسبة تعادل ٥٠٪ من هذه التكلفة. ونعرض فيما يلي ملخصاً لتدفق البضاعة بفرع البدائع خلال السنة الثانية:

شركة الواحة للمنسوجات
تدفق البضاعة بفرع البدائع
خلال السنة الثانية (١٤٠٦)

	التكلفة	المبلغ المضاف	سعر الفاتورة
مخزون أول الفترة	١٥ ٠٠٠	٧ ٥٠٠	٢٢ ٥٠٠ ريال
يضاف بضاعة واردة من المركز الرئيسي	٨٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
البضاعة المتاحة للبيع	٩٥ ٠٠٠	٤٧ ٥٠٠	١٤٢ ٥٠٠
يطرح مخزون آخر الفترة	(٢٠ ٠٠٠)	(١٠ ٠٠٠)	(٣٠ ٠٠٠)
البضاعة المبيعة	٧٥ ٠٠٠	٣٧ ٥٠٠	١١٢ ٥٠٠

ونعرض في الحسابات الثلاثة التالية أنشطة الفرع خلال السنة الثانية كما تظهر في دفتر أستاذ المركز الرئيسي:

أرصدة نهاية الفترة كما تظهر في
السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي
حساب الاستثمار في فرع البدائع

التاريخ	بيـان	المدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٤٥ ٥٠٠ المدين
	بضاعة مرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٥٠٪.	١٢٠ ٠٠٠		٦٥ ٥٠٠
	نقدية محصلة من الفرع		١١٣٠٠٠	٥٢ ٥٠٠
	مصروفات عمليات محملة على الفرع	٤ ٥٠٠		٥٧ ٠٠٠
	صافي دخل السنة طبقاً لتقرير الفرع	١٠ ٠٠٠		٦٧ ٠٠٠

مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع

التاريخ	البيــان	المدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٧ ٥٠٠
	الأرباح المضافة على البضاعة المرسلة للفرع خلال السنة الثانية (٥٠٪ من التكلفة)		٤٠ ٠٠٠	٤٧ ٥٠٠
	المبلغ المحقق من الأرباح المضافة على البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع خلال السنة الثانية.	٣٧ ٥٠٠		١٠ ٠٠٠

دخل فرع البدائع

التاريخ	بيــان	المدين	الدائن	الرصيد
	صافي الدخل خلال السنة الثانية طبقاً لتقرير الفرع.		١٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
	الربح المحقق من المبالغ المضافة على البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع		٣٧ ٥٠٠	٤٧ ٥٠٠
	إقفال صافي دخل الفرع بعد التعديل في ملخص دخل الشركة.	٤٧ ٥٠٠		٠٠٠

ويجب في نهاية السنة الثانية أن تفصح السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن رصيد في حساب مخصص تقويم المخزون بالزيادة قدره ١٠ ٠٠٠ ريال، وهو يمثل الفرق بين قيمة مخزون آخر الفترة طبقاً لسعر الفاتورة وقدره ٣٠ ٠٠٠ ريال وتكلفة هذا المخزون وقدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال. ويعني هذا، انخفاض قيمة حساب المخصص من رصيده الحالي وقدره ٤٧ ٥٠٠ ريال ليصبح ١٠ ٠٠٠ ريال. وقيمة الانخفاض في حساب المخصص وقدرها ٣٧ ٥٠٠ ريال تمثل الأرباح المضافة بنسبة ٥٠٪ من تكلفة البضاعة والتي حققها الفرع خلال السنة الثانية وسجل في الجانب الدائن من حساب دخل الفرع.

أما حساب المركز الرئيسي في الأستاذ العام بدفاتر الفرع فهو يوضح عمليات السنة الثانية على النحو التالي:

حساب مقابل بدفتر أستاذ الفرع
المركز الرئيسي

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
	الرصيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥			٤٥ ٥٠٠
	بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٢٠ ٠٠٠	١٦٥ ٥٠٠
	نقدية مرسلة إلى المركز الرئيسي	١١٣ ٠٠٠		٥٢ ٥٠٠
	مصروفات عمليات بمعرفة المركز الرئيسي		٤ ٥٠٠	٥٧ ٠٠٠
	صافي دخل السنة الثانية		١٠ ٠٠٠	٦٧ ٠٠٠

ونعـرض في الصفحة التـالية ورقـة العمل الـلازمـة لإعـداد القـوائم المـاليـة المجمعة في ظل نظام المخزون الدوري .

شركة الواحة للمنسوجات
ورقة عمل لإعداد قوائم مالية مجمعة لكل من المركز الرئيسي وفرع البدائع
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠
(نظام المخزون الدوري: تقوم البضاعة بسعر يزيد عن التكلفة)

	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسوية				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع		المدين		الدائن
	المدين	الدائن	المدين	الدائن	(الدائن)		
قائمة الدخل							
المبيعات		٥٠٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠			٦٥٠ ٠٠٠
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	٤٥ ٠٠٠		٢٢ ٥٠٠		(٧٥٠٠) (ب)	٦٠ ٠٠٠	
المشتريات	٤٠٠ ٠٠٠					٤٠٠ ٠٠٠	
بضاعة مرسلة للفرع		٨٠ ٠٠٠			٨٠٠٠٠ (أ)		
بضاعة واردة من المركز الرئيسي			١٢٠,٠٠٠		(١٢٠٠٠٠) (أ)		
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦		٧٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠ (جـ)		٩٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١٢٠ ٠٠٠		٢٧ ٥٠٠			١٤٧ ٥٠٠	
جملة فرعية	٥٦٥ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠		٦٠٧ ٥٠٠	٧٤٠ ٠٠٠
صافي الدخل (يرحل إلى قائمة الأرباح المحتجزة أدناه)	٨٥ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠		٣٧ ٥٠٠ (د)	١٣٢ ٥٠٠	
الجملة	٦٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠		٧٤٠ ٠٠٠	٧٤٠ ٠٠٠

	أرصدة ميزاني المراجعة بعد التسوية				الاستبعادات	القوائم المالية المجمعة	
	المركز الرئيسي		الفرع		المدين		
	المدين	الدائن	المدين	الدائن	(الدائن)	المدين	الدائن
قائمة الأرباح المحتجزة							
الأرباح المحتجزة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥		١١٧٠٠٠					١١٧٠٠٠
صافي الدخل (من البيانات أعلاه)		٨٥٠٠٠		١٠٠٠٠	(٣٧٥٠٠) (د)		١٣٢٥٠٠
التوزيعات	٦٠٠٠٠					٦٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦ (ترحل الى الميزانية العمومية أدناه)						١٨٩٥٠٠	
الجملة						٢٤٩٥٠٠	٢٤٩٥٠٠
الميزانية العمومية							
النقدية	٣٠٠٠٠		٩٠٠٠			٣٩٠٠٠	
المدينون ـ عملاء (الصافي)	٦٤٠٠٠		٢٨٠٠٠			٩٢٠٠٠	
المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	٧٠٠٠٠		٣٠٠٠٠		(١٠٠٠٠)(جـ)	٩٠٠٠٠	
مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة		٤٧٥٠٠			{٤٠٠٠٠}(أ) ٧٥٠٠ (ب)		
الاستثمار في فرع البدائع	٥٧٠٠٠				(٥٧٠٠٠)(هـ)		
الأثاث والمعدات	١٥٨٠٠٠					١٥٨٠٠٠	
مجمع استهلاك الأثاث والمعدات		١٥٠٠٠					١٥٠٠٠
الدائنون (الموردون)		٢٤٥٠٠					٢٤٥٠٠
المركز الرئيسي				٥٧٠٠٠	٥٧٠٠٠ (هـ)		
أسهم رأس المال (القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريال)		١٥٠٠٠٠					١٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة (من أعلاه)							١٨٩٥٠٠
الجملة	٤٣٩٠٠٠	٤٣٩٠٠٠	٦٧٠٠٠	٦٧٠٠٠	—	٣٧٩٠٠٠	٣٧٩٠٠٠

(أ) استبعاد الحسابات المقابلة المتعلقة بالبضاعة المرسلة.
(ب) تخفيض قيمة مخزون أول الفترة بالفرع حتى تصبح مساوية للتكلفة.
(جـ) تخفيض قيمة مخزون آخر الفترة بالفرع حتى تصبح مساوية للتكلفة.
(د) زيادة صافي دخل الفرع بالجزء المحقق من المبلغ المضاف على البضاعة.
(هـ) استبعاد الحسابات المقابلة الأخرى.

قيود الإقفال Closing Entries

يقوم الفرع في نهاية الفترة المحاسبية بإجراء قيود الإقفال اللازمة، ويقوم المركز الرئيسي بإجراء قيود التسوية وقيود الإقفال اللازمة على النحو التالي:

قيود الإقفال في سجلات الفرع
(نظام المخزون الدوري)

مدين	دائن	البيان
٣٠ ٠٠٠		المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦
١٥٠ ٠٠٠		المبيعات
	٢٢ ٥٠٠	المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥
	١٢٠ ٠٠٠	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي
	٢٧ ٥٠٠	مصروفات العمليات
	١٠ ٠٠٠	ملخص الدخل
		إثبات مخزون آخر الفترة وإقفال حساب مخزون أول الفترة، والإيرادات، والمصروفات.

مدين	دائن	البيان
١٠ ٠٠٠		ملخص الدخل
	١٠ ٠٠٠	المركز الرئيسي
		إقفال حساب ملخص الدخل.

قيود التسوية والإقفال في سجلات المركز الرئيسي
(نظام المخزون الدوري)

مدين	دائن	البيان
١٠ ٠٠٠		الاستثمار في فرع البدائع
	١٠ ٠٠٠	دخل فرع البدائع.
		إثبات صافي الدخل طبقاً لتقرير الفرع.

---

٣٧ ٥٠٠ مخصص تقويم المخزون بالزيادة ـ فرع البدائع
٣٧ ٥٠٠ دخل فرع البدائع
إثبات الدخل المحقق من الأرباح المضافة على تكلفة
البضاعة المبيعة بمعرفة الفرع خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

---

٤٧ ٥٠٠ دخل فرع البدائع
٤٧ ٥٠٠ ملخص الدخل.
إقفال دخل الفرع في حساب ملخص الدخل.

---

٧٠ ٠٠٠ المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦
٥٠٠ ٠٠٠ المبيعات
٨٠ ٠٠٠ البضاعة المرسلة للفرع
٤٥ ٠٠٠ المخزون في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥
٤٠٠ ٠٠٠ المشتريات
١٢٠ ٠٠٠ مصروفات العمليات
٨٥ ٠٠٠ ملخص الدخل
أثبات مخزون آخر الفترة وإقفال حسابات مخزون
أول الفترة والإيرادات والمصروفات.

---

١٣٢ ٥٠٠ ملخص الدخل
١٣٢ ٥٠٠ الأرباح المحتجزة
إقفال حساب ملخص الدخل.

---

٦٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة
٦٠ ٠٠٠ التوزيعات
إقفال حساب التوزيعات.

تسوية الفروق بين حسابات الأستاذ المقابلة

Reconciliation of Reciprocal Ledger Accounts

قد لا يتطابق رصيد حساب الاستثمار بالفرع كما يظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في نهاية الفترة المحاسبية، مع رصيد حساب المركز الرئيسي كما يظهر في السجلات المحاسبية للفرع. وقد يرجع الفرق بين كلا الحسابين إلى إثبات عمليات معينة بمعرفة إحداهما دون الآخر. وتشبه هذه الحالة الفروق التي تظهر عادةً بين رصيد النقدية كما يظهر في كشف البنك مع رصيد النقدية كما يظهر في دفاتر الشركة. ويمكن القول أن التطابق بين أرصدة الحسابات المقابلة لا يسبب مشاكل خلال الفترة المحاسبية. ولكن يجب عند انتهاء الفترة المحاسبية تسوية الفروق بين أرصدة الحسابات المقابلة قبل إعداد القوائم المالية المجمعة.

وفيما يلي إجراءات تسوية أرصدة الحسابات المقابلة في نهاية الفترة المحاسبية، بافتراض أن السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي لشركة الخليج وفرعها بمدينة بريدة تتضمن البيانات التالية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

الحسابات المقابلة قبل التسوية

حساب الاستثمار في فرع بريدة (في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١١/٣٠	الرصيد			٦٢ ٥٠٠ (مدين)
١٢/١٠	النقدية المحصلة من الفرع		٢٠ ٠٠٠	٤٢ ٥٠٠
١٢/٢٧	المحصل من حسابات عملاء الفرع		١ ٠٠٠	٤١ ٥٠٠
١٢/٢٩	بضاعة مرسلة إلى الفرع	٨ ٠٠٠		٤٩ ٥٠٠

حساب المركز الرئيسي (في السجلات المحاسبية للفرع)

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			٦٢٥٠٠
١٢/٧	النقدية المرسلة للمركز الرئيسي	٢٠٠٠٠		٤٢٥٠٠
١٢/٢٨	معدات مشتراة بمعرفة الفرع	٣٠٠٠		٣٩٥٠٠
١٢/٣٠	المحصل من حسابات عملاء المركز الرئيسي		٢٠٠٠	٤١٥٠٠

إن المقارنة بين الحسابين المتقابلين السابقين تفصح عن وجود أربعة عناصر تستلزم تسوية على النحو التالي:

١ ـ يوجد مبلغ مدين قدره ٨٠٠٠ ريال بحساب الاستثمار في الفرع، ولم يظهر الأثر الدائن لهذا القيد في حساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

ففي ١٤٠٥/١٢/٢٩ أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع بتكلفة قدرها ٨٠٠٠ ريال، سجلها المركز الرئيسي في دفاتره بجعل حساب الفرع مديناً في تاريخ شحن البضاعة. ولكن الفرع لن يسجل هذه العملية في حساباته مع المركز الرئيسي إلا بعد استلامه للبضاعة، وربما يتم ذلك بعد عدة أيام. فإذا انتهت الفترة المحاسبية وما زالت البضاعة بالطريق يتطلب الأمر إجراء قيد في السجلات المحاسبية للفرع على النحو التالي، في ظل نظام المخزون المستمر.

٨٠٠٠ المخزون

٨٠٠٠ المركز الرئيسي.

إثبات البضاعة المرسلة بمعرفة المركز الرئيسي وما زالت بالطريق.

وعند حصر المخزون الموجود بالفرع آخر الفترة ينبغي أن يضاف إليه مبلغ ٨٠٠٠ ريال قيمة البضاعة التي ما زالت بالطريق. ويترتب على ذلك ظهور هذه البضاعة ضمن مخزون آخر الفترة بالميزانية العمومية للفرع وضمن القوائم المالية المجمعة.

٢ ـ يوجد مبلغ دائن قدره ١٠٠٠ ريال بحساب الاستثمار في الفرع، ولم يظهر الأثر المدين لهذا القيد في حساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع.

قام المركز الرئيسي في ١٤٠٥/١٢/٢٧ هـ بتحصل مبلغ ١٠٠٠ ريال من حساب أحد عملاء الفرع. وقد سجل المبلغ في دفاتر الفرع، ولم يظهر الأثر الدائن لهذا القيد في حساب الاستثمار في الفرع بدفاتر المركز الرئيسي.

قام الفرع بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٢٨ بشراء معدات بمبلغ ٤٠٠٠ ريال. ولأن الأثاث والمعدات الرأسمالية التي يستخدمها الفرع تظهر فقط في السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي، فقد سجل الفرع هذه العملية بجعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب النقدية دائناً. ولأن هذه العملية لم تظهر في دفاتر المركز الرئيسي، لذلك يتم إجراء القيد التالي في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي بتاريخ ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥.

٣٠٠٠		الأثاث والمعدات ـ لفرع بريدة
	٣٠٠٠	الاستثمار في فرع بريدة

إثبات المعدات المشتراة بمعرفة الفرع.

---

٤ ـ يوجد مبلغ دائن قدره ٢٠٠٠ ريال بحساب المركز الرئيسي في دفاتر الفرع، ولم يظهر الأثر المدين لهذا القيد في حساب الاستثمار بالفرع بدفاتر المركز الرئيسي.

قام الفرع بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ بتحصيل مبلغ ٢٠٠٠ ريال من حساب عملاء المركز الرئيسي، سجلها الفرع في دفاتره بجعل حساب النقدية مديناً وحساب المركز الرئيسى دائناً. ولأن العملية لم تسجل في دفاتر المركز الرئيسي، لذلك يجب إجراء القيد التالي في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي بتاريخ ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥.

٢٠٠٠		الاستثمار في فرع بريدة
	٢٠٠٠	حساب المدينين (العملاء).

إثبات المبلغ المحصل بمعرفة الفرع من عملاء المركز الرئيسي.

يترتب على إجراء قيود اليومية السابقة في نهاية الفترة المحاسبية تعديل أرصدة الحسابات المقابلة ويتضح ذلك من مذكرة التسوية التالية:

شركة الخليج ـ المركز الرئيسي وفرع بريدة
مذكرة تسوية الحسابات المقابلة
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

	حساب الاستثمار بفرع بريدة (في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)	حساب المركز الرئيسي (في السجلات المحاسبية للفرع)
الأرصدة قبل التعديل	٤٩٥٠٠ ريال (مدين)	٤١٥٠٠ ريال (دائن)
يضاف: (١) البضاعة المرسلة للفرع بمعرفة المركز الرئيسي		٨٠٠٠
(٤) المحصل من عملاء المركز الرئيسي بمعرفة الفرع	٢٠٠٠	
يطرح: (٢) المحصل من عملاء الفرع بمعرفة المركز الرئيسي		(١٠٠٠)
(٣) المعدات المشتراة بمعرفة الفرع	(٣٠٠٠)	
الأرصدة بعد التعديل	٤٨٥٠٠	٤٨٥٠٠

العمليات التي تحدث بين الفروع Transactions between Branches

قد يستلزم الأمر أحياناً تحويل بعض الأصول من فرع إلى آخر بما يحقق كفاءة العمليات للشركة ككل. ومن الطبيعي عدم وجود حسابات مقابلة بين الفروع وبعضها البعض، ولكن يسجل التحويل في حسابات المركز الرئيسي التي تحتفظ بهاالفروع، فعلي سبيل المثال، إذا أرسل الفرع (أ) بضاعة إلى الفرع (ب)، سيقوم الفرع (أ) بتسجيل هذه العملية بجعل حساب المركز الرئيسي الموجود لدى الفرع مديناً وحساب المخزون دائناً (بفرض استخدام نظام المخزون المستمر). وعندما يستلم فرع (ب) البضاعة يسجل هذه العملية بجعل حساب المخزون مديناً وحساب المركز الرئيسي الموجود لدى فرع (ب) دائناً. ويقوم المركز الرئيسي أيضاً بتسجيل عملية التحويل بين الفرعين بجعل حساب الاستثمار في فرع (ب) مديناً، وحساب الاستثمار في فرع (أ) دائناً.

ولا يبرر تحويل البضاعة من فرع إلى آخر تحميل قيمة المخزون بتكاليف شحن هذه البضاعة لأنها حدثت بطريق غير مباشر. ويعني ذلك أن تكاليف الشحن الواجب تحميلها لمخزون الفرع تكون مقصورة على تكاليف شحن البضاعة من المركز الرئيسي مباشرة إلى مكانها الحالي. وأي تكاليف نقل إضافية ينبغي أن تسجل كمصروفات على المركز الرئيسي.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن تكاليف الشحن الإضافية الناتجة عن تحويل البضاعة بين الفروع، نفترض أن المركز الرئيسي أرسل بضاعة إلى الفرع (أ) تكلفتها ٦٠٠٠ ريال، وبلغت تكاليف شحنها إلى هذا الفرع مبلغ ٤٠٠ ريال. وبعد ذلك أصدر المركز الرئيسي تعليمات إلى الفرع (أ) بإعادة شحن هذه البضاعة إلى الفرع (ب). وقد بلغت تكاليف الشحن التي دفعها الفرع (أ) مبلغ ٣٠٠ ريال. وإذا كانت هذه البضاعة شحنت مباشرة من المركز الرئيسي إلى الفرع (ب) لكانت تكاليف شحنها ٥٠٠ ريال. ونعرض فيما يلي القيود المحاسبية في دفاتر المركز الرئيسي وكل من الفرعين (أ) و (ب) بافتراض استخدام نظام المخزون المستمر.

السجلات المحاسبية بالمركز الرئيسي

مدين	دائن	البيان
٦٤٠٠		الاستثمار في فرع (أ)
	٦٠٠٠	المخزون
	٤٠٠	النقدية

إثبات البضاعة المرسلة إلى الفرع (أ) ودفع تكاليف الشحن

مدين	دائن	البيان
٦٥٠٠		الاستثمار في فرع (ب)
٢٠٠		مصروفات الشحن الإضافية ـ نتيجة التحويل بين الفروع
	٦٧٠٠	الاستثمار في فرع (أ)

إثبات تحويل البضاعة من فرع (أ) إلى فرع (ب)
وقد أدت مصاريف الشحن بين الفرعين وقدرها

٣٠٠ ريال إلى زيادة تكاليف الشحن المباشرة على هذه البضاعة بمبلغ ٢٠٠ ريال (٤٠٠ + ٣٠٠ – ٥٠٠ = ٢٠٠ ريال)

السجلات المحاسبية بالفرع (أ)

مدين	دائن	البيان
٦٠٠٠		المخزون
٤٠٠		تكاليف الشحن للداخل
	٦٤٠٠	المركز الرئيسي

إثبات استلام البضاعة الواردة من المركز الرئيسي مع تكاليف الشحن المدفوعة بمعرفة المركز الرئيسي.

مدين	دائن	البيان
٦٧٠٠		المركز الرئيسي
	٦٠٠٠	المخزون
	٤٠٠	تكاليف الشحن للداخل
	٣٠٠	النقدية

إثبات تحويل البضاعة إلى الفرع (ب) بناءً على تعليمات المركز الرئيسي ودفع تكاليف شحن قدرها ٣٠٠ ريال.

السجلات المحاسبية بالفرع (ب)

مدين	دائن	البيان
٦٠٠٠		المخزون
٥٠٠		تكاليف الشحن للداخل
	٦٥٠٠	المركز الرئيسي

> إثبات استلام البضاعة الواردة من الفرع (أ) بناءً على تعليمات المركز الرئيسي، وتم تسجيل تكاليف الشحن العادية لحساب المركز الرئيسي.

إن تسجيل تكاليف الشحن الإضافية، الناتجة عن تحويل البضاعة من فرع إلى آخر كمصروف يعد تطبيقاً لأحد المبادىء المحاسبية المتعارف عليها وهو أن «الخسائر» ينبغي الاعتراف بها في الحال. فالتكاليف الإضافية للشحن نتجت عن التخطيط غير الكفء لعمليات شحن البضاعة إلى الفروع، ولذلك لا ينبغي تضمينها في قيمة المخزون. ويمكن القول، أن معالجة تكاليف الشحن الإضافية كمصروفات تحمل على المركز الرئيسي تعتمد على افتراض مؤداه أن المركز الرئيسي هو الذي يتخذ قرارات توجيه كل عمليات شحن البضاعة. أما إذا كان مديرو الفروع مفوضين بإصدار التعليمات لتحويل البضاعة بين الفروع وبعضها البعض، فعندئذٍ ينبغي أن تحمل هذه الفروع بتكاليف الشحن الإضافية كمصروفات عليها.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة

(١) إشرح الفروق العادية بين وكالة بيع وفرع.

(٢) «تمتلك «شركة الروضة» وكالات بيع متعددة وترغب في تحديد ربحية كل منها». إشرح الإجراءات المحاسبية الأساسية التي توصي بأن يقوم بها المركز الرئيسي للشركة، وكل وكالة من وكالات البيع لتحقيق هذا الهدف.

(٣) «تمسك بعض الفروع سجلات محاسبية متكاملة، وتعد القوائم المالية الخاصة بها بأسلوب يشبه تقريباً ما تتبعه منشأة تجارية مستقلة، بينما لا تؤدي فروعاً أخرى سوى وظائف محاسبية محدودة نتيجة تركيز معظم النشاط المحاسبي في المركز الرئيسي». بافتراض أن فرعاً ما يمسك مجموعة كاملة ومناسبة من السجلات المحاسبية، فما المعيار أو المبدأ الذي تقترح استخدامه لتقرير أنواع مصروفات الفرع المختلفة التي يجب أن تسجل بواسطة المركز الرئيسي أو بواسطة الفرع؟

(٤) إشرح الهدف من استخدام الحسابات المقابلة في النظم المحاسبية لمركز رئيسي وفرع، في ظل نظام المخزون الدوري.

(٥) اختلفت أرصدة الحسابات المقابلة لكل من المركز الرئيسي وفرع «شركة الدهيمان» في نهاية السنة المالية اختلافاً جوهرياً». ما العوامل التي أدت إلى حدوث مثل هذا الاختلاف؟

(٦) تدير «شركة الواشمي» عدداً من الفروع، وتمسك السجلات المحاسبية لهذه الفروع في المركز الرئيسي للشركة. وتمارس الشركة إجراءات رقابية صارمة على عمليات الفروع. وقد اكتشف المركز الرئيسي أن الفرع «د» لديه وفراً كبيراً في مخزون بعض أصناف البضاعة، ونفاد مخزون هذه الأصناف من الفرع «هـ»، ولذلك أصدر المركز الرئيسي تعليماته إلى الفرع «د» لشحن بضاعة بتكلفة قدرها ٥٠٠٠ ريال إلى الفرع «هـ». ما قيد اليومية الذي يجب إثباته في السجلات المحاسبية للفرع «د»، وما المبدأ الذي يجب أن يسترشد به

لمعالجة تكاليف الشحن؟ بافتراض أن الفرع «د» يستخدم نظام المخزون المستمر.

(٧) أخبرك رئيس مجلس إدارة «شركة الوادي» أنه تم افتتاح فرعاً جديداً للشركة، وقد قال لك الآتي سائلك النصيحة «لقد علمت بأنه يجب علينا تسعير البضاعة المرسلة إلى الفرع بالتكلفة أو بسعر البيع أو بأي قيمة بينهما، فهل المحاسبين القانونيين يملكون حقاً الحرية في توسيع نطاق استخدام المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؟».

(٨) تقضي سياسة «شركة النهر الخالد» بأن تتم المحاسبة عن الآلات والمعدات المستخدمة في فروعها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، وسيتم شراء المعدات والآلات الجديدة إما بواسطة المركز الرئيسي أو بواسطة الفرع بعد التصريح له بذلك من المركز الرئيسي. وقد قام «فرع عنيزة»، بعد الحصول على التصريح اللازم، بشراء آلة جديدة بتكلفة قدرها ٨٠٠٠ ريال. فالمطلوب إثبات قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية شراء هذه الآلة في دفاتر كل من فرع عنيزة والمركز الرئيسي للشركة.

(٩) تدير «شركة الخبيب» عشرة أفرع بالإضافة إلى المتجر الرئيسي، وتسعر البضاعة المرسلة إلى الفروع بقيمة تزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٪. وتتم المحاسبة عن كافة الأصول طويلة الأجل في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، كما يقوم المركز الرئيسي بعمل برنامج إعلاني دوري يخدم جميع الفروع. ويمسك كل فرع السجلات المحاسبية الخاصة به، ويقوم بإعداد قوائم ماية مستقلة عن نشاطه. وتقوم إدارة المحاسبة بالمركز الرئيسي بإعداد:

(أ) القوائم المالية الخاصة بالمتجر الرئيسي.

(ب) القوائم المالية المعدلة لكل فرع.

(جـ) القوائم المالية المجمعة للشركة ككل.

إشرح الهدف من القوائم المالية التي تعدها الفروع، والقوائم المالية للمركز الرئيسي، والقوائم المالية المعدلة الخاصة بالفروع والقوائم المالية المجمعة.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ بافتراض أن المركز الرئيسي «لشركة الجبري» يمسك السجلات المحاسبية الخاصة بالأصول الثابتة «لفرع الدمام»، وقد قام الفرع بشراء آلة بمبلغ ٥٠٠٠ ريال نقداً، فعندئذٍ يكون قيد اليومية المناسب في سجلات الفرع:

أ ـ جعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب الأصول الثابتة دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

ب ـ جعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب النقدية دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

جـ ـ جعل حساب الأصول الثابتة مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

د ـ جعل حساب النقدية مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال.

٢ ـ يقوم المركز الرئيسي «لشركة الكعبي»، بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرع الرس بقيمة تزيد عن التكلفة، وطبقاً لذلك أجرى المركز الرئيسي قيد اليومية التالي في نهاية السنة المالية:

٨٢٠٠٠ حـ/الدخل ـ فرع الرس.
٨٢٠٠٠ حـ/الاستثمار في فرع الرس.

ما التفسير الأكثر احتمالاً لهذا القيد؟

أ ـ تسجيل صافي الدخل كما جاء في تقارير الفرع.

ب ـ إقفال صافي خسارة الفرع (كتسوية).

جـ ـ تسجيل صافي الخسارة كما جاءت في تقارير الفرع.

د ـ إقفال صافي دخل الفرع (كتسوية).

٣ ـ يتمثل وجه القصور المحتمل في طريقة تسعير البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع بالتكلفة في أن:

أ - تنسب كافة الأرباح الإجمالية المحققة عن البضاعة المبيعة إلى المركز الرئيسي.

ب - يواجه الفرع صعوبة في تطبيق طريقة سعر التجزئة للمخزون.

جـ - تخفي المعلومات الخاصة بإجمالي الربح عن إدارة الفرع.

د - يكون إجمالي ربح المركز الرئيسي أقل من المقرر.

هـ - لا شيء مما سبق.

٤ - تنتهي السنة المالية «لشركة الزهور» في ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة، وقد أرسل المركز الرئيسي للشركة بضاعة إلى «فرع الدانوب الأزرق» في ٣٠ من ذي الحجة من السنة الأولى لبدء نشاط الشركة بتكلفة قدرها ١٨٠٠٠ ريال، وتم تسعير البضاعة المرسلة بمبلغ ٢٤٠٠٠ ريال، كما تم إعداد قيد اليومية المناسب عن هذه العملية في دفاتر المركز الرئيسي. ولم يتسلم الفرع هذه البضاعة في ٣٠ من ذي الحجة، ويستخدم كل من الفرع والمركز الرئيسي نظام المخزون المستمر. فعندئذٍ يجب أن تشتمل تسويات نهاية السنة المالية لشركة الزهور في ٣٠ من ذي الحجة للسنة الأولى من نشاطها على:

أ - جعل حساب المخزون مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً في السجلات المحاسبية للفرع.

ب - جعل حساب الاستثمار في الفرع مديناً وحساب المخزون دائناً في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

ج - جعل حساب المركز الرئيسي مديناً وحساب المخزون دائناً في السجلات المحاسبية للفرع.

د - قيد يومية آخر هو ....

التمرين الثاني:

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بين المركز الرئيسي والفرع «ب»، والمطلوب إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات تلك العمليات في السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي والفرع (مع إغفال الشرح):

أ - حول المركز الرئيسي نقدية قدرها ٥٠٠٠ ريال، كما أرسل بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال (بالتكلفة) إلى الفرع «ب». ويستخدم كل من المركز

الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

ب ـ بلغت حصة الفرع (ب) من المصروفات المخصصة بمعرفة المركز الرئيسي ١٥٠٠ ريال.

جـ ـ أخبر الفرع المركز الرئيسي بأنه سدد مبلغ ٤١٦ ريال قيمة ورقة دفع مستحقة على المركز الرئيسي. وقد كان المبلغ الأصلي لورقة الدفع ٤٠٠ ريال.

د ـ بلغت مبيعات الفرع ١٢٥٠٠ ريال بشروط ائتمان ٢/١٠ صافي/٣٠ يوم، كما بلغت مصروفات العمليات ٢٥٠٠ ريال ودفعها الفرع نقداً. وكانت تكلفة البضاعة المبيعة ٨٠٠٠ ريال.

هـ ـ بلغ صافي الدخل كما ظهر في قائمة دخل الفرع مبلغ ٥٠٠ ريال. (إجعل حساب ملخص الدخل مديناً في السجلات المحاسبية للفرع).

التمرين الثالث:

تمتلك «شركة الجرمي» فرعاً واحداً في مدينة الرياض، وتشتمل السجلات المحاسبية للشركة في غرة ربيع الأول من العام الأول لبدء نشاطها على حساب مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة، وكان رصيد هذا الحساب فيذلك التا رصيد هذا الحساب في ذلك التاريخ ٣٢٠٠٠ ريال. وقد تم إرسال بضاعة إلى الفرع خلال شهر ربيع الأول تكلفتها ٣٦٠٠٠ ريال، ويتم تسير البضاعة المرسلة إلى الفرع بالتكلفة معلاة بنسبة ٤٠٪ من التكلفة العلاة. وقد ظهر من قائمة الدخل التي أعدها الفرع في ٣٠ من ربيع الأول أن هناك صافي خسارة قدرها ١١٥٠٠ ريال عن شهر ربيع الأول، وكان مخزون آخر الشهر بالتكلفة المعلاة ٢٥٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ تحديد تكلفة مخزون البضاعة لدى الفرع في غرة ربيع الأول، بافتراض نسبة الإضافة إلى التكلفة ثابتة عن كافة البضاعة المرسلة إلى الفرع.

ب ـ إجراء قيد اليومية اللازم لتسوية حساب مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة في السجلات المحاسبيةللمركز الرئيسي في ٣٠ من ربيع الأول.

جـ ـ تحديد صافي الدخل الصحيح أو صافي الخسارة الصحيحة للفرع عن

شهر ربيع الأول كما يتضح من المعلومات السابقة.

التمرين الرابع:

يسعر المركز الرئيسي كافة البضاعة المرسلة إلى فرعه الوحيد بقيمة تزيد بنسبة ٢٥٪ من التكلفة، ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري، وقد تم إرسال بضاعة إلى الفرع خلال العام الخامس من بدء النشاط بتكلفة معلاة قدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي بيانان مخزون البضاعة لدى الفرع عن السنة الخامسة:

	غرة المحرم	٣٠ من ذي الحجة
بضاعة واردة من المركز الرئيسي بالتكلفة العلاة	١٥ ٠٠٠ ريال	١٩٥٠٠ ريال
مشتريات من موردين خارجيين	٦ ٨٠٠	٨ ٦٧٠

المطلوب:

أ ـ إعداد قيود اليومية (مشتملة على قيود التسوية) التي يجب أن تظهر في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن العام الخامس لتعكس المعلومات السابقة.

ب ـ بافتراض أن تكلفة البضاعة الموجودة في حيازة المركز الرئيسي في نهاية السنة، تبلغ ٥٠٠ ٢٩ ريال، تشتمل على بضاعة أمانة للغير قيمتها ٢٥٠٠ ريال، وضح كيفية ظهور المخزون السلعي في الميزانية العمومية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع في نهاية العام الخامس.

التمرين الخامس:

تحمل «شركة الزهور» فرعها الوحيد في جدة بالبضاعة المرسلة إليه على أساس تكلفة معلاة بنسبة ٣٠٪ من التكلفة، ويبيع الفرع البضاعة بسعر أعلى من التكلفة المعلاة بنسبة ١٠٪. وقد دمر حريق شب بالفرع بعض البضاعة به وذلك عقب إقفال الدفاتر (في ٣٠ من ذي الحجة) بفترة قصيرة، وذلك في ٢٨ من المحرم. وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية المتاحة:

المخزون السلعي في غرة المحرم (بالسعر المحمل من المركز الرئيسي)	١٥ ٦٠٠ ريال
المخزون السلعي من البضاعة التي لم يتلفها الحريق في ٢٨ من المحرم (بسعر (البيع).	٧ ١٥٠

البضاعة المرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع خلال الفترة من ١ إلى ٢٨ من المحرم (بالسعر المحمل)	٧١ ٥٠٠
المبيعات من غزة المحرم إلى ٢٨ من المحرم	٥١ ٨٤٠
مردودات المبيعات من ١ إلى ٢٨ من المحرم (بضاعة ردت فعلاً إلى الفرع).	٣ ٢٢٠
مسموحات المبيعات من غرة المحرم إلى ٢٨ من المحرم (تخفيضات في سعر البيع)	٣٠٠

المطلوب:

أ ـ تحديد التكلفة المقدرة (للمركز الرئيسي) عن البضاعة التي دمرها الحريق.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية للفرع للإعتراف بخسائر الحريق غير المؤمن عليها. علماً بأن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون المستمر.

التمرين السادس:

فيما يلي حسابات الأستاذ التي ظهرت في السجلات المحاسبية لفرع الدمام في ٣٠ من ذي الحجة. ويقوم الفرع بتحصيل أوراق القبض غير الحاملة للفوائد كخدمة للمركز الرئيسي، ثم يودع هذه المتحصلات في حساب المركز الرئيسي بالبنك.

حـ/المركز الرئيسي

التاريخ	بيان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	رصيد			٢٢ ١٨٠ دائن
	البضاعة الواردة من المركز الرئيسي		١٨ ٣٠٠	٤٠ ٤٨٠ دائن
	مستلزمات ومهمات واردة من المركز الرئيسي		٦١٠	٤١ ٠٩٠ دائن
	النقدية المرسلة إلى المركز الرئيسي	٨ ١٠٠		٣٢ ٩٩٠ دائن
	البضاعة المردودة إلى المركز الرئيسي	٦٣٠		٣٢ ٣٦٠ دائن
	شراء أثاث	٣ ٠٠٠		٢٩ ٣٦٠ دائن

حـ/أوراق القبض المحصلة للمركز الرئيسي

التارين	بيـــان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	رصيد			١ ٣٥٠ دائن
	أوراق قبض محصلة		٨٠٠	٢ ١٥٠ دائن
	النقدية المودعة في حساب المركز الرئيسي بالبنك	١ ٥٥٠		٦٠٠ دائن

حـ/ملخص الدخل

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	الرصيد
	إيرادات		٢١ ٩٠٠	٢١ ٩٠٠ دائن
	مصروفات	١٩ ٠٤٠	.	٢ ٨٦٠ دائن

المطلوب:

أ ـ إعداد حساب الاستثمار في فرع الدمام في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، بافتراض أن كافة العمليات التي تحدث من خلال الشركة تسجل في حساب مقابل واحد بواسطة المركز الرئيسي.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للفرع كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أنه يجب على الفرع استخدام حساب مقابل واحد لتسجيل كافة العمليات التي تتم عن طريق الشركة.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

عهد إليك بمراجعة القوائم المالية «لشركة الكواكبي» التي افتتحت أول فرع لها في العام العاشر من بدء نشاطها، وأثناء عملية المراجعة أثار رئيس مجلس إدارة الشركة استفساراً حول المعالجة المحاسبية لخسائر عمليات الفرع في سنته الأولى والتي تمثل مبلغاً جوهرياً، حيث تنوي الشركة رسملة هذه الخسائر واعتبارها مثل

تكاليف إعداد وتجهيز الفرع المبدئية لاستنفادها على خمس سنوات. وقد كان تبرير رئيس مجلس الإدارة لما تنوي الشركة عملة تجاه هذه الخسائر بأن معظم فروع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال تعاني بصفة عامة من خسائر العمليات خلال السنة الأولى من بدء نشاطها، ولذلك يجب رسملة هذه الخسائر بشكل ثابت واعتباره عرفاً صناعياً يجب تطبيقه. ولذلك وطبقاً لرؤية رئيس مجلس الإدارة، يجب رسملة الخسائر حتى يكون الحذر والاتساق المحاسبي متمشياً مع العرف الصناعي القائم.

المطلوب:

أ ـ ناقش استخدام رئيس مجلس الإدارة لاصطلاحي الحذر، والاتساق في ضوء المصطلحات المحاسبية. ثم اذكر المعالجة المحاسبية التي توصي بها في هذه الحالة.

ب ـ ما الإفصاح، إذا وجد، المطلوب في القوائم المالية لشركة الكواكبي؟

الحالة الثانية:

تدير «شركة الكرنك» عدداً من الفروع بالإضافة إلى المتجر الرئيسي، ويحتفظ كل فرع بمخزون من المنتجات المختلفة التي يحصل على معظمها من المركز الرئيسي. وتتولى الفروع كذلك إعداد كافة الترتيبات والإجراءات الخاصة بها، والتصديق على منح الائتمان إلى العملاء، وتحصيل النقدية، كما أن لكل فرع حساباً خاصاً به في البنك، ويمسك مجموعة كاملة من السجلات المحاسبية. وتتم المحاسبة عن كافة الأصول طويلة الأجل المستخدمة في الفروع والتي تتكون أساساً من الأثاث والمعدات المكتبية في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ويتم استهلاكها طبقاً لطريقة القسط الثابت بمعدل ١٠٪ في السنة. وقد اشترى «فرع الخبر» معدات مكتبية في غرة رجب من العام الأول من بدء نشاطه بناءً على أوامر مدير الفرع المعين حديثاً، ويبلغ سعر الشراء النقدي لهذه المعدات ٢٤٠٠ ريال، إلا أنه تم شراؤها بالتقسيط على أن تسدد قيمتها على ٢٤ قسطاً شهرياً متساوياً قيمة كل منها ١١٠ ريال، ويسدد القسط الأول منها في أول شعبان من السنة الأولى. ولم يقم الفرع بإجراء قيد يومية عن هذه العملية حتى أول شعبان، حيث تم سداد أول

قسط وتم تسجيله بجعل حساب المصروفات المتنوعة مديناً. وقد تم إجراء نفس قيد اليومية عن الأقساط الأربعة التالية والمسددة خلال العام الأول. وقد علم مدير الفرع خلال لقاء تم في المركز الرئيسي في ٢ من ذي الحجة بأنه لا يمكن للفروع شراء معدات إلا بعد الحصول على موافقة مسبقة من المركز الرئيسي، وأن كافة الأصول الثابتة التي تشترى بواسطة المركز الرئيسي، أو الفروع سيتم المحاسبة عنها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي. وعليه قام مدير فرع الخبر على الفور، لتجنب حرج موقفه أمام المركز الرئيسي، ببيع المعدات التي سبق أن أمر بشرائها في غرة رجب بمبلغ ١٥٠٠ ريال نقداً إلى إحدى المنشآت. ثم قام مدير الفرع بعد ذلك بسداد الرصيد المستحق عن الأقساط باستخدام المبلغ المحصل من بيع المعدات بالإضافة إلى شيك من حسابه الشخصي، وقد وافق مورد المعدات على تخفيض مبلغ ١٠٠ ريال من الرصيد المستحق نتيجة السداد المقدم للأقساط في ٣ من ذي الحجة، ولم يتم إجراء قيد يومية لإثبات التخلص من هذه المعدات أو لتسوية الإلتزام الخاص بها.

بافتراض أنك محاسباً قانونياً، وقد عهد إليك بمراجعة القوائم المالية لشركة الكرنك، وخلال زيارتك لفرع الخبر قمت بتحليل حساب المصروفات المتنوعة وتقصي أسباب وجود مبلغ ١١٠ ريال في الجانب المدين من هذا الحساب عن خمسة أشهر متتالية. وقد كشف لك هذا الفحص والتقصي عن عملية شراء المعدات المكتبية ثم التخلص منها، وقد أخبرك مدير الفرع بعد شيء من التردد بكافة الحقائق المتعلقة بهذه العملية.

المطلوب:

أ ـ ما الذي يجب عليك، بوصفك مراجعاً مستقلاً، عمله تجاه هذه الحالة؟ مع توضيح ما تتضمنه هذه الحالة من تناقضات جوهرية بخلاف التفاصيل المحاسبية، مؤيداً إجابتك بما تراه مناسباً من أسباب.

ب ـ إجراء قيود اليومية التي يجب إثباتها في السجلات المحاسبية لفرع الخبر عن السلسلة الكاملة للأحداث السابق ذكرها، بافتراض أن الشركة تقر مسؤوليتها عن أعمال مدير الفرع.

جـ ـ إجراء قيود اليومية التي يجب إثباتها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عن السلسلة الكاملة للأحداث، بافتراض أن المركز الرئيسي قد علم بكل الأحداث التي تمت، وأنه يقبل المسؤولية عن كافة الأعمال التي قام بها مدير الفرع.

د ـ إعداد قيود اليومية، كحالة مستقلة تماماً عن المطلوب في البند (ب) والبند (جـ)، لتصحيح السجلات المحاسبية بأقل جهد ممكن، باقتراح قيد يومية مركب واحد لكل مجموعة من السجلات المحاسبية، مع افتراض أن الشركة ترغب كذلك في أن تظهر التزاماً في السجلات المحاسبية للفرع لمدير الفرع عن قرضه الشخصي، إذا وجد، مع الأخذ في الاعتبار أي إجراء تنظيمي يجب عمله.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

تشتمل السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي وفرع بريدة «لشركة هابو» على الحسابين التاليين عن شهر المحرم:

حـ/الاستثمار في فرع بريدة (في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي)

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	الرصيد
١ المحرم	الرصيد			٣٩ ٢٠٠ دائن
٩	البضاعة المرسلة إلى الفرع	٤ ٠٠٠		٤٣ ٢٠٠ مدين
٢١	نقدية متسلمة من الفرع		١ ٦٠٠	٤١ ٦٠٠ مدين
٢٧	متحصلات من مديني الفرع		٨٠٠	٤٠ ٨٠٠ مدين
٣٠	بضاعة مرسلة إلى الفرع	٣ ٢٠٠		٤٤ ٠٠٠ مدين

حـ/المركز الرئيسي (في السجلات المحاسبية للفرع)

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	الرصيـــد
١ المحرم	رصيد			٣٩ ٢٠٠ دائن
١٠	بضاعة متسلمة من المركز		٤ ٠٠٠	٤٣ ٢٠٠ دائن
١٩	نقدية محولة إلى المركز	١ ٦٠٠		٤١ ٦٠٠ دائن
٢٨	شراء أثاث	١ ٢٠٠		٤٠ ٤٠٠ دائن
٣٠	رد بضاعة زائدة	١ ٥٠٠		٣٨ ٩٠٠ دائن
٣٠	نقدية محولة إلى المركز	٥٠٠		٣٨ ٤٠٠ دائن

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل لتسوية الحسابات المقابلة لتصحيح الأرصدة في ٣٠ من المحرم.

ب ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في ٣٠ من المحرم في دفاتر كل من المركز الرئيسي، وفرع بريدة لشركة هابو لكي تعكس السجلات المحاسبية كافة العمليات حتى آخر يوم في الفترة الحالية. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

المشكلة الثانية:

أنشأت «محلات الفهيد» فرعاً لها في البدائع في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ، وقد أرسلت بضاعة إلى الفرع تكلفتها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال خلال العام الأول من تشغيله وتم تحميل الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠٪ منها، كما دفع المركز الرئيسي تكاليف شحن البضاعة وقدرها ١٠ ٠٠٠ ريال. وبلغت مبيعات الفرع عن سنة ١٤٠٣ هـ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، كما بلغت مصروفات العمليات ٦٤ ٠٠٠ ريال، وقد تمت المبيعات والمصروفات كلها نقداً. وقام الفرع بعمل جرد فعلي للبضاعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، فتبين منه أن البضاعة الموجودة بالمخازن تبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال بالسعر المحمل على الفرع. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة، ومخزون آخر الفترة، والتسويات الأخرى المرتبطة بها، وإجراء قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ في دفاتر كل من المركز الرئيسي والفرع. (يجب تخصيص جزء من تكاليف الشحن لمخزون آخر الفترة بالفرع).

المشكلة الثالثة:

تقوم «شركة الوادي» بتسعير البضاعة المرسلة إلى فرعها بالزلفى بنسبة ١٤٠٪ من التكلفة، وقد تمت العمليات التالية بين المركز الرئيسي وفرع الزلفي خلال العام الأول من تأسيسه:

١ ـ أرسل المركز الرئيسي بضاعة تكلفتها ١٠٠ ٠٠٠ ريال إلى فرع الزلفى.

٢ ـ باع الفرع بضاعة بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كان المركز الرئيسي قد حملها عليه بمبلغ ٧٠ ٠٠٠ ريال، كما حدثت مصروفات عمليات قدرها ٢٠ ٠٠٠ ريال دفعت كلها نقداً.

٣ ـ تبين من الجرد الفعلي الذي قام به الفرع أن البضاعة الموجودة بالمخازن في نهاية العام الأول من نشاطه تبلغ ٦٨ ٦٠٠ ريال بالأسعار المحملة.

المطلوب:

أ ـ إجراء الآتي عن العام الأول، بافتراض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون المستمر:

١ ـ كافة قيود اليومية متضمنة قيود الإقفال في السجلات المحاسبية لفرع الزلفى.

٢ ـ كافة قيود اليومية متضمنة تسوية حساب تقويم المخزون بالزيادة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

ب ـ إجراء الآتي عن العام الأول، بافتراض أن كل من المركز الرئيسي والفرع يستخدمان نظام المخزون الدوري:

١ ـ كافة قيود اليومية متضمنة قيود الإقفال في السجلات المحاسبية لفرع الزلفى.

٢ ـ كافة قيود اليومية متضمنة تسوية حساب تقويم المخزون بالزيادة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة الرابعة:

تدير «شركة القصيم» فرعاً لها في مدينة المذنب، والتي تسعر البضاعة المرسلة إليه بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٣٠٪ منها. ويحصل الفرع على البضاعة من المركز الرئيسي فقط، ويبيعها بمتوسط أسعار يزيد عن الأسعار المحملة من المركز الرئيسي بنسبة ١٥٪. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر، ويقوم كلاهما بإقفال السجلات المحاسبية له في ٣٠ من ذي الحجة. وقد شب حريق في العاشر من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ أدى إلى تلف جزء من المخزون، وتم عمل جرد فعلي للمخزون عقب الحريق مباشرة، فتبين أن البضاعة السليمة والموجودة بالمخازن يبلغ سعر بيعها ١١٩٦٠ ريال. وكان السعر المحمل لمخزون البضاعة في غرة المحرم ١٤٠٦ هـ بالفرع ١٥٦٠٠ ريال، كما بلغت القيمة المحملة للفرع عن البضاعة المرسلة إليه من المركز الرئيسي خلال الفترة من أول المحرم حتى العاشر من ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ ٥٧٢٠٠ ريال، كما تبين من السجلات المحاسبية للفرع أن المبيعات خلال نفس الفترة كانت ٤١٤٧٢ ريالاً قبل مردودات المبيعات وقيمتها ٨٠٨ ريالاً.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الخسائر غير المؤمن عليها الناتجة عن الحريق في السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي والفرع، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لجميع القيم. بافتراض أن الفرع قام بإعداد تقرير عن هذه الخسائر وأرسله إلى المركز الرئيسي وأنه تم إثبات هذه الخسائر في الحسابات المقابلة داخل الشركة.

المشكلة الخامسة:

أظهر حساب الاستثمار في فرع أبها الموجود في دفتر الأستاذ العام للمركز الرئيسي «لشركة الرياض» رصيداً مديناً قدره ٤٠٠٠٠ ريال وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. وقد تبينت لك الحقائق التالية عند تحليل هذا الحساب:

١ - كانت هناك بضاعة بالطريق في ٣٠ من ذي الحجة مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع بقيمة محملة قدرها ٥٨٠٠ ريال. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٢ - حصل الفرع مبلغ ٢٧٥ ريالاً من حسابات مديني المركز الرئيسي، ولم يخطر بها المركز الرئيسي.

٣ - أرسل المركز الرئيسي شيكاً بمبلغ ٢٠٠٠ ريال بالبريد إلى الفرع في ٢٩ من ذي الحجة، وقد سجل محاسب المركز الرئيسي الشيك في حساب المساهمات الخيرية، كما أن الفرع لم يتسلم الشيك حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة.

٤ - سجل المركز الرئيسي بالخطأ صافي دخل الفرع عن شهر ذي الحجة بمبلغ قدره ٨٤٠ ريالاً بدلاً من ٤٨٠ ريالاً، وقد تم التسجيل بجعل حساب دخل فرع أبها دائناً.

٥ - رد الفرع مستلزمات ومهمات تكلفتها ٢٢٠ ريالاً إلى المركز الرئيسي الذي أغفل تسجيلها عند استلامه لها، مع العلم بأن المركز الرئيسي يسجل مشترياته من المستلزمات والمهمات في حساب مخزون المستلزمات والمهمات.

المطلوب:

أ - إعداد مذكرة تسوية لتحديد الرصيد غير المعدل لحساب المركز الرئيسي في دفتر الأستاذ العام للفرع في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ، بافتراض أنه تم إثبات جميع العمليات الأخرى بصورة صحيحة.

ب - إجراء قيود اليومية الخاصة بالمركز الرئيسي لكي تعكس السجلات المحاسبية له كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية. (غير مطلوب إجراء قيود الإقفال).

جـ - إجراء قيود اليومية الخاصة بالفرع لكي تعكس السجلات المحاسبية له كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية.

د - إعداد التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ لحساب الاستثمار في فرع أبها في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ولحساب المركز الرئيسي في

السجلات المحاسبية لفرع أبها. استخدم عموداً واحداً لكل حساب وأبدأ بالأرصدة غير المعدلة.

المشكلة السادسة:

افتتحت «شركة الطفل السعيد ـ للعب الأطفال» فرعها الأول في الرابع من المحرم ١٤٠٥ هـ في مدينة عنيزة، كما أعطت تعليماتها إلى مدير الفرع بخصوص القيام بوظائف منح الائتمان، وإعداد فواتير العملاء، ومحاسبة المدينين، وتحصيل النقدية. ويقوم الفرع بدفع مصروفات العمليات بشيكات مسحوبة على حسابه في البنك، ويحصل على البضاعة من المركز الرئيسي فقط، ويتم تحميل البضاعة على الفرع بالتكلفة. وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة المعدلة لكل من المركز الرئيسي والفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

شركة الطفل السعيد ـ للعب الأطفال
ميزان المراجعة بالأرصدة المعدلة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥

	المركز الرئيسي		الفرع	
	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
النقدية	٤٢ ٠٠٠ ريال		١٤ ٦٠٠ ريال	
أوراق القبض	٧ ٠٠٠			
حسابات العملاء (بالصافي)	٨٠ ٤٠٠		٣٧ ٣٠٠	
المخزون السلعي	٩٥ ٨٠٠		٢٤ ٢٠٠	
آثار ومعدات (بالصافي)	٤٨ ١٠٠		٢٤ ٢٠٠	
الاستثمار في الفرع	٨٢ ٧٠٠			
حسابات الدائنين		٤١ ٠٠٠ ريال		
رأس مال الأسهم العادية (القيمة الإسمية للسهم ٢ ريال)		٢٠٠ ٠٠٠		
المركز الرئيسي				٨٢٧ ٧٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في ١٤٠٤/١٢/٣٠		٢٥ ٠٠٠		

المبيعات		٣٦٠ ٠٠٠		١٠١ ١٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٠٠ ٥٠٠		٨٥ ٨٠٠	
مصروفات العمليات	٦٩ ٥٠٠		٢١ ٩٠٠	
	٦٢٦ ٠٠٠ ريال	٥٢٦ ٠٠٠ ريال	١٨٣ ٨٠٠ ريال	١٨٣ ٨٠٠ ريال

وقد تطابقت نتائج الجرد الفعلي للمخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ مع أرصدة سجلات المخزون (نظام المخزون المستمر) في كل من المركز الرئيسي والفرع.

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة عمل من سبعة أعمدة لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع.

ب ـ إجراء قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ في السجلات المحاسبية للفرع.

جـ ـ إجراء قيود التسوية والإقفال الخاصة بعمليات الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة السابعة:

عهد إليك بمراجعة القوائم المالية «لشركة الأمل» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والتي تمارس نشاطها الطبيعي عن طريق المركز الرئيسي وفرع واحد لها. وفيما يلي ميزان المراجعة بالأرصدة غير المعدلة لكل من المركز الرئيسي والفرع.

شركة الأمل
ميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	المركز الرئيسي مدين (دائن)	الفرع مدين (دائن)
النقدية	٢٠ ٠٠٠ ريال	٧ ٩٧٥ ريال
المخزون السلعي في غرة المحرم ١٤٠٦	٢٣ ٠٠٠	١١ ٥٥٠
أصول مختلفة (بالصافي)	٢٠٠ ٠٠٠	٤٨ ٤٥٠
الاستثمار في الفرع	٦٠ ٠٠٠	
مخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة في غرة المحرم ١٤٠٦	(١ ٠٠٠)	
مشتريات	١٩٠ ٠٠٠	
بضاعة واردة من المركز الرئيسي		١٠٤ ٥٠٠
مصروفات شحن للداخل بواسطة المركز الرئيسي		٥ ٢٢٥
مصروفات العمليات	٤٢ ٠٠٠	٢٤ ٣٠٠
التزامات جارية	(٣٥ ٠٠٠)	(٨ ٥٠٠)
المركز الرئيسي		(٥١ ٠٠٠)
المبيعات	(١٥٥ ٠٠٠)	(١٤٢ ٥٠٠)
بضاعة مرسلة للفرع	(١١٠ ٠٠٠)	
رأس مال الأسهم العادية (القيمة الإسمية للسهم ٢,٥ ريال)	(٢٠٠ ٠٠٠)	
الأرباح المحتجزة في غرة المحرم ١٤٠٦ هـ	(٣٤ ٠٠٠)	
الإجمالي	صفر ريال	صفر ريال

وقد أفصحت عملية المراجعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن الآتي:

١ ـ يودع الفرع كافة المتحصلات النقدية في حساب المركز الرئيسي بأحد البنوك المحلية، وقد اشتملت ورقة عمل المراجعة الخاصة بالإيداعات النقدية عن الشهر الأخير على الآتي:

المبلغ	تاريخ إيداع الفرع له	تاريخ تسجيل المركز الرئيسي له
١٠٥٠ ريال	٢٧ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
١١٠٠	٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	لم يسجل
٦٠٠	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	لم يسجل
٣٠٠	٢ من المحرم ١٤٠٧ هـ	لم يسجل

٢ - يدفع الفرع مصروفات العمليات التي تحدث به باستخدام السلفة المستديمة المفتوح بها حساباً بالبنك يحتفظ به برصيد قدره ٢٠٠٠ ريال. وتسحب شيكات المصروفات على حساب السلفة المستديمة مرة واحدة كل أسبوع، ويتم اخطار المركز الرئيسي بالمبلغ المطلوب لاستعاضة السلفة. وكان شيك استعاضة المصروفات المرسل من المركز الرئيسي إلى الفرع ما يزال بالطريق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ وقيمته ١٨٠٠ ريال.

٣ - يتسلم الفرع كل بضاعته من المركز الرئيسي الذي يسعر البضاعة المرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ١٠٪. وقد كانت هناك بضاعة بالطريق مرسلة من المركز الرئيسي إلى الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ بتكلفة معلاة قدرها ٥٠٠ ٥ ريال، وتبلغ تكاليف شحنها ٥٪ من التكلفة المعلاة، وتعتبر تكاليف شحن البضاعة تكاليف قابلة للتخزين. يستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٤ - يظهر مخزون أول الفترة الموضح في ميزان المراجعة لكل من المركز الرئيسي والفرع بالتكلفة. وفيما يلي مخزون البضاعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

في المركز الرئيسي، بالتكلفة ٠٠٠ ٣٠ ريال

في الفرع، بالتكلفة المعلاة

(غير شامل للبضاعة بالطريق وتكاليف الشحن) ٠٠٠ ٩ .

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ب ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل السجلات المحاسبية للفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

جـ ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع، ثم حدد مبالغ أرصدة ميزان المراجعة المعدل للمركز الرئيسي والفرع عن طريق دمج مبالغ قيود اليومية في المطلوب (أ) والمطلوب (ب) مع مبالغ أرصدة ميزان المراجعة غير المعدل.

المشكلة الثامنة:

تشتمل السجلات المحاسبية لكل من المركز الرئيسي وفرع الإحساء «لشركة الأهواني» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ على حسابي الأستاذ المقابلين التاليين:

حـ/الاستثمار في فرع الإحساء

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
١ صفر ١٤٠٥	رصيد			١٢٤ ٦٣٠ مدين
٦	بضاعة مرسلة للفرع، ١٦٠ صندوق سعر الصندوق ٤٩ ريال.	٧ ٨٤٠		١٣٢ ٤٧٠ مدين
١٧	أوراق القبض المحصلة بواسطة الفرع	٢ ٥٠٠		١٣٤ ٩٧٠ مدين
٣٠ ربيع الأول	النقدية المودعة بالبنك بواسطة الفرع		٢ ٠٠٠	١٣٢ ٩٧٠ مدين
٢ ربيع الثاني	بضاعة مرتدة من الفرع		٤٥٠	١٣٢ ٥٢٠ مدين
٢٦	خسائر التخلص من معدات الفرع	٧٨٠		١٣٣ ٣٠٠
٢٨	مصروفات العمليات المحملة للفرع	١٢٠٠		١٣٤ ٥٠٠ مدين
٢٩	تصحيح خسائر التخلص من معدات الفرع من ٧٨٠ ريال إلى ٢٥٠ ريال		٥٣٠	١٣٣ ٩٧٠ مدين

حـ/المركز الرئيسي

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٥				
١ صفر	رصيد			١٢٤ ٦٣٠ دائن
٨	بضاعة واردة من المركز الرئيسي، ١٦٠ صندوق بسعر الصندوق ٤٩ ريال.		٧ ٤٨٠	١٣٢ ١١٠ دائن
١٤	بضاعة متسلمة مباشرة من المورد وسيدفع المركز الرئيسي قيمة الفاتورة		٢ ٧٥٠	١٣٤ ٨٦٠ دائن
١٥	أوراق قبض محصلة للمركز الرئيسي		٢ ٥٠٠	١٣٧ ٣٦٠ دائن
٢٩ ربيع الأول	نقدية مودعة في حساب المركز الرئيسي	٢٠٠٠		١٣٥ ٣٦٠ دائن
٣٠	البضاعة المرتجعة إلى المركز الرئيسي	٤٥٠		١٣٤ ٩١٠ دائن
٢٩ ربيع الثاني	سداد فاتورة إصلاح خاصة بالمركز الرئيسي	٣٧٥		١٣٤ ٥٣٥ دائن
٣٠	رد بضاعة زائدة إلى المركز الرئيسي (محملة بالتكلفة)	٥ ٢٠٥		١٢٩ ٣٣٠ دائن
٣٠	صافي الدخل عن ربع السنة المنقضي (بشكل مبدئي).		٩ ٢١٠	١٣٨ ٥٤٠ دائن

وقد طلبت منك هذه الشركة مساعدتها في بعض الأعمال المحاسبية تمهيداً لإعداد القوائم المالية عن ربع السنة المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ. وفيما يلي بعض المعلومات الإضافية المتاحة:

١ - تتم المحاسبة عن معدات الفرع في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، ويقوم المركز الرئيسي دورياً بأخطار الفرع بقيمة الاستهلاك المحسوب للمعدات المستخدمة فيه. وتسجل الخسائر أو المكاسب المحققة عن التخلص من معدات الفرع في تقارير الفرع وتضمن في قائمة الدخل الخاصة به.

٢ - تم تحديد وتسجيل تكلفة البضاعة المبيعة من ١٦٠ صندوقاً التي تسلمها الفرع في ٨ من صفر ١٤٠٥ هـ بالخطأ بتكلفة قدرها ٤٦,٧٥ ريال للصندوق نتيجة تسجيل تكلفة هذه البضاعة بالخطأ في دفاتر الفرع.

٣ ـ يقوم الفرع بتحصيل حسابات عملاء المركز الرئيسي بصورة متكررة، كما يقوم المركز الرئيسي كذلك بتحصيل حسابات عملاء الفرع. وقد حصل الفرع حسابات عملاء تخص المركز الرئيسي قيمتها ٣٥٠ ريالاً في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، إلا أن كاتب حسابات الفرع أخطأ في معالجتها واعتبرها من حسابات العملاء التي تخص الفرع.

٤ ـ سجل الفرع صافي الدخل المبدئي وقدره ٩ ٢١٠ ريالات بجعل حساب ملخص الدخل مديناً وحساب المركز الرئيسي دائناً، على الرغم من أن حسابات الإيرادات والمصروفات لم تقفل بعد.

المطلوب:

أ ـ تسوية الحسابات المقابلة لتصحيح الأرصدة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ، باستخدام ورقة عمل من أربعة أعمدة (عمودان للمدين والدائن لحساب الاستثمار في فرع الإحساء في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي وعمودين للمدين والدائن لحساب المركز الرئيسي في السجلات المحاسبية للفرع). على أن تبدأ بالأرصدة غير المعدلة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ وتستمر في العمل لتصحيح الأرصدة، مع توضيح الشرح اللازم لكل البنود التي قمت بتسويتها أو تصحيحها.

ب ـ إعداد قيد يومية واحد للفرع حتى تعكس السجلات المحاسبية له عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أن تصحيح حسابات الإيرادات والمصروفات لم يتم بعد، وأن الفرع يستخدم نظام المخزون المستمر، وأن قيود الإقفال غير مطلوبة.

جـ ـ إعداد قيد يومية واحد للمركز الرئيسي حتى تعكس السجلات المحاسبية له عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية، بافتراض أن المركز الرئيسي يستخدم نظام المخزون المستمر، وأنه لم يتم إقفال الدفاتر بعد (غير مطلوب إعداد قيود الإقفال).

المشكلة التاسعة:

فيما يلي ميزان مراجعة بأرصدة حسابات الأستاذ العام غير المعدلة «لشركة الزهور» وفرعها في مدينة الياسمين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ:

	المركز الرئيسي مدين (دائن)	فرع الياسمين مدين (دائن)
النقدية	١٨ ٠٠٠ ريال	١٨ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٣٥ ٠٠٠ ريال	١٢ ٠٠٠
المخزون السلعي في غرة المحرم ١٤٠٧ هـ (بالتكلفة بالنسبة للمركز الرئيسي)	٧٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
معدات (بالصافي)	٩٠ ٠٠٠	
الاستثمار في فرع الياسمين	٣٠ ٠٠٠	
حسابات الدائنين	(٣٦ ٠٠٠)	(١٣ ٥٠٠)
التزامات مستحقة	(١٤ ٠٠٠)	(٢ ٥٠٠)
المركز الرئيسي		(١٩ ٠٠٠)
رأس مال الأسهم (قيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات)	(٥٠ ٠٠٠)	
الأرباح المحتجزة في غرة المحرم ١٤٠٧ هـ	(٤٨ ٠٠٠)	
المبيعات	(٤٢٩ ٠٠٠)	(٩٥ ٠٠٠)
المشتريات	٢٩٠ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠
بضاعة واردة من المركز الرئيسي		٤٥ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٤٤ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠
الإجمالي	صفر	صفر

وقد أفصحت عملية المراجعة التي قمت بها عن الآتي:

١ ـ قام مدير الفرع بشراء معدات بمبلغ ٤٠٠٠ ريال في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ إلا أنه لم يخطر المركز الرئيسي بذلك، وقد أثبت محاسب الفرع قيد اليومية المناسب في السجلات المحاسبية للفرع، وتقوم سياسة الشركة على أن تتم المحاسبة عن المعدات في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي، وأن لا يتم حساب استهلاك عن المعدات المشتراة في النصف الأخير من العام.

٢ ـ قام أحد عملاء الفرع في ٢٧ من ذي الحجة بسداد رصيد حسابه وقدره ٢٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي بالخطأ، إلا أن محاسب المركز الرئيسي أثبت هذه

العملية بصورة صحيحة في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي ولكنه لم يخطر الفرع بذلك.

٣ - ارسل الفرع نقدية مقدارها ٥٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، إلا أن المركز الرئيسي لم يتسلمها بعد.

٤ - سجل الفرع بالخطأ في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ مصروفات شهر ذي الحجة المخصصة من المركز الرئيسي للفرع بمبلغ ٥٠٠ ريال بدلاً من ١٥٠٠ ريال.

٥ - أرسل المركز الرئيسي بضاعة سعرها بالفاتورة ٣٠٠٠ ريال إلى الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، ولم تصل الفرع بعد.

٦ - بلغ المخزون في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، غير شامل للبضاعة بالطريق، ٦٠٠٠٠ ريال (بالتكلفة) بالنسبة للمركز الرئيسي و ٢٠٠٠٠ ريال بالنسبة للفرع (ويتكون من ١٨٠٠٠ ريال بضاعة من المركز الرئيسي بالسعر المحمل، وبضاعة قيمتها ٢٠٠٠ ريال من الموردين). ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون الدوري.

٧ - يسعر المركز الرئيسي البضاعة المرسلة إلى الفرع بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٠٪ منها، على الرغم من أنه يجب تحميلها بالتكلفة. وقد تم جعل حساب المبيعات بالمركز دائناً بسعر الفاتورة المحدد منه.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية ولتصحيح أية أخطاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. سجل مخزون آخر الفترة في الطرف الدائن لقيد الإقفال الذي يشتمل على حساب ملخص الدخل.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة لكي تعكس السجلات المحاسبية للفرع كافة عملياته حتى آخر يوم في الفترة المحاسبية ولتصحيح أية أخطاء في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. سجل مخزون آخر الفترة بالتكلفة التي حددها المركز الرئيسي في

الطرف الدائن لقيد الإقفال الذي يشتمل على حساب ملخص الدخل.

جـ ـ إعداد ورقة عمل لتلخيص عمليات شركة الزهور عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل واستخدام رؤوس الأعمدة التالية:

الإيرادات والمصروفات	المركز الرئيسي	الفرع	المجمعة

المشكلة العاشرة:

تبيع «منشأة غرناطة»، منشأة فردية، البضاعة عن طريق مركزها الرئيسي ومن خلال فرعها في مدينة الأندلس، ويسعر المركز الرئيسي البضاعة المرسلة إلى الفرع بنسبة ١٢٥٪ من التكلفة، كما أنه يعتبر المورد الوحيد للفرع، وقد تم تسجيل البضاعة المرسلة إلى الفرع بالخطأ بجعل حساب المبيعات دائناً بها وبالسعر المحمل على الفرع. ويستخدم كل من المركز الرئيسي والفرع نظام المخزون المستمر.

وقد عهد إليك بمراجعة القوائم المالية للمنشأة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ، وتعتبر هذه هي المرة الأولى التي تستعين فيها المنشأة بخدمات المحاسب القانوني. وقد زودتك بميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة التالي:

منشأة غرناطة
ميزان مراجعة بالأرصدة غير المعدلة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

	المركز الرئيسي مدين (دائن)	الفرع مدين (دائن)
النقدية	٣٩ ٠٠٠ ريال	٣ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (بالصافي)	٢٠ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠
المخزون السلعي	٣٠ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
الاستثمار في فرع الأندلس	٤٥ ٠٠٠	
المعدات (بالصافي)	١٥٠ ٠٠٠	
حسابات الدائنين	(٢٣ ٠٠٠)	
التزامات مستحقة		(٢ ٠٠٠)
ورقة دفع طويلة الأجل	(٥١ ٠٠٠)	
رأس المال في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ	(١٩٢ ٠٠٠)	
مسحوبات صاحب المنشأة	٤٢ ٠٠٠	
المركز الرئيسي		(١٠ ٠٠٠)
المبيعات	(٣٥٠ ٠٠٠)	(١٥٠ ٠٠٠)
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٢٠ ٠٠٠	٩٣ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٧٠ ٠٠٠	٣٦ ٠٠٠
	صفر	صفر

وتشتمل المعلومات الإضافية التي أفصحت عنها عملية الفحص التي قمت بها على الآتي:

١ ـ كانت قيمة المخزون السلعي في المركز الرئيسي في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ ٢٥ ٠٠٠ ريال وفي الفرع ٦٠٠٠ ريال، وبلغت قيمة البضاعة المرسلة للفرع بالسعر المحمل خلال سنة ١٤٠٥ هـ ١٠٥ ٠٠٠ ريال.

٢ ـ حمل المركز الرئيسي الفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ بمبلغ ١٢ ٠٠٠ ريال يمثل نصيب الفرع في مصروفات التشغيل المدفوعة بواسطة المركز الرئيسي.

٣ ـ يودع الفرع كافة المتحصلات النقدية في حساب المركز الرئيسي بأحد البنوك

المحلية، وفيما يلي بعض الإيداعات التي تمت خلال الفترة الأخيرة:

المبلغ	تاريخ إيداع الفرع له	تاريخ تسجيل المركز الرئيسي له
٥٠٠٠ ريال	٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ
٣٠٠٠	٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	لم يسجل
٧٠٠٠	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ	لم يسجل
٢٠٠٠	٢ من المحرم ١٤٠٦ هـ	لم يسجل

٤ ـ يدفع الفرع مصروفاته من حساب السلفة المستديمة المفتوح بها حساباً في البنك والتي يتم استعاضة المنصرف منها دورياً عن طريق المركز الرئيسي، وقد أرسل المركز الرئيسي شيكاً بمبلغ ٣٠٠٠ ريال إلى الفرع قبل نهاية السنة المالية بفترة وجيزة لاستعاضة المنصرف من السلفة الستديمة، إلا أن الفرع لم يتسلمه حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

٥ ـ لا تزال البضاعة التي أرسلها المركز الرئيسي إلى الفرع بالطريق حتى يوم ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع إعداد حساب لمخصص تقويم مخزون الفرع بالزيادة.

ب ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتسوية السجلات المحاسبية للفرع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

جـ ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية المجمعة للمركز الرئيسي والفرع، مع تحديد مبالغ الأرصدة المعدلة في ميزان المراجعة للمركز الرئيسي والفرع وذلك بدمج مبالغ قيود اليومية في المطلوب (أ) والمطلوب (ب) مع مبالغ الأرصدة غير المعدلة الواردة في ميزان المراجعة السابق.

د ـ إعداد كافة قيود التسوية والإقفال المطلوبة، بعد إتمام ورقة العمل في

المطلوب (جـ)، في السجلات المحاسبية للمركز الرئيسي.

المشكلة الحادية عشرة:

فيما يلي الميزانيات العمومية المقارنة للمركز الرئيسي ولفرع ومنشأة الشروق «لشركة القمر»:

شركة القمر ـ المركز الرئيسي

الميزانيتان العموميتان

	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤
الأصـــول		
النقدية	٢٣ ٠٠٠ ريال	٢٥ ٦٠٠ ريال
حسابات العملاء	٩٥ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	(٣ ٠٠٠)	(٢ ٤٠٠)
المخزون السلعي	١٠٠ ٠٠٠	١١٢ ٠٠٠
معدات بالصافي	٢٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
الاستثمار في فرع الشروق	١١٠ ٠٠٠	
الاستثمار في منشأة الشروق (١٠٠٪)		٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢٥٢٥ ٠٠٠ ريال	٤٧٥ ٢٠٠ ريال
الخصوم وحقوق الملكية		
حسابات الدائنين	٨٨ ٠٠٠ ريال	٩٥ ٣٠٠ ريال
التزامات مستحقة	٣ ٥٠٠	٢ ٧٠٠
رأس مال الأسهم (قيمة اسمية للسهم ٥ ريالات)	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٣٣ ٥٠٠	١٧٧ ٢٠٠
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	٥٢٥ ٠٠٠ ريال	٤٧٥ ٢٠٠ ريال

شركة القمر ـ فرع ومنشأة الشروق
الميزانيتان العموميتان

	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ
الأصول		
النقدية	٢٨ ٠٠٠ ريال	١٥ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (لا يوجد مخصص)	٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٧٠ ٥٠٠	٦٥ ٠٠٠
مصروفات مقدمة قصيرة الأجل	١ ٥٠٠	٢ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١٢٥ ٠٠٠ ريال	١٠٢ ٠٠٠ ريال
الخصوم وحقوق الملكية		
حسابات الدائنين	١٥ ٠٠٠ ريال	٢٢ ٠٠٠ ريال
رأس مال الأسهم (بدون قيمة إسمية)		١٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٧٠ ٠٠٠
المركز الرئيسي	١١٠ ٠٠٠	
إجمالي الخصوم وحقوق الملكية	١٢٥ ٠٠٠ ريال	١٠٢ ٠٠٠ ريال

إشترى المركز الرئيسي في سنة ١٤٠٥ معدات بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما باع معدات قيمتها الدفترية ١٠ ٠٠٠ ريال بخسارة قدرها ٣ ٠٠٠ ريال، وقد تم تحميل هذه الخسائر بالخطأ على حساب الأرباح المحتجزة. وقد أعلن في سنة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح على المساهمين مقدارها ٣٢ ٠٠٠ ريال، وتم دفعها خلال نفس السنة. وكان صافي الدخل عن سنة ١٤٠٥ هـ ٩١ ٣٠٠ ريال منها ٤٠ ٠٠٠ ريال تمثل أرباح الفرع عن نفس السنة. كما حول الفرع مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال إلى المركز الرئيسي في نهاية سنة ١٤٠٥ هـ . وكان الفرع يعمل كشركة تابعة (منشأة الشروق) مملوكة بالكامل لشركة القمر حتى غرة المحرم ١٤٠٥ هـ، وقد تم تصفية هذه الشركة في هذا التاريخ والاعتراف بها كفرع لشركة القمر.

المطلوب:

أ ـ إعداد الميزانيات العمومية المقارنة المجمعة (أو الموحدة) لشركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، وفي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. يتم استبعاد الاستثمار في منشأة الشروق (في السجلات المحاسبية لشركة القمر) عند دمج القوائم المالية للشركتين مقابل حسابات حقوق الملكية لمنشأة الشروق.

ب ـ إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي لشركة القمر عن سنة ١٤٠٥ هـ طبقاًلمفهوم رأس المال العامل، بافتراض أنه تم دمج حسابات منشأة الشروق مع حسابات شركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. غير مطلوب تضمين قائمة التغيرات في المركز المالي بمكونات رأس المال العامل.

جـ ـ إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي لشركة القمر عن سنة ١٤٠٥ هـ طبقاً لمفهوم النقدية، بافتراض أنه تم دمج حسابات منشأة الشروق مع حسابات شركة القمر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ. غير مطلوب تضمين قائمة التغيرات في المركز المالي بمكونات رأس المال العامل.

القسم الثاني
إندماج الشركات، وسيطرة شركة على شركة أو أكثر، وإعداد القوائم المالية الموحدة

- الفصل الرابع : اندماج الشركات
- الفصل الخامس : القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.
- الفصل السادس : القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية للإندماج وفقاً لأسلوب الشراء.
- الفصل السابع : إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.
- الفصل الثامن : القوائم المالية الموحدة ـ أرباح وخسائر العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة.
- الفصل التاسع : القوائم المالية الموحدة ـ التدفقات النقدية، والإندماج التدريجي.

الفصل العاشر : القوائم المالية الموحدة ـ مشكلات خاصة

القسم الثاني

إندماج الشركات وسيطرة شركة على شركة أو أكثر، وإعداد القوائم المالية الموحدة

يعتبر إندماج الشركات في بعضها البعض وسيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في العصر الحديث. فقد يتم اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة، أو تؤسس شركة جديدة يدمج فيها أكثر من شركة قائمة، وقد يتم الاندماج عن طريق شراء كل أو جزء من أصول شركة أخرى قائمة، وأخيراً قد يتم الاندماج عن طريق السيطرة على شركة أخرى بشراء كل أو جزء من أسهم رأسمالها المتداولة في سوق الأوراق المالية. ولذلك نتناول في هذا القسم كيفية المحاسبة عن الصور المختلفة للاندماج، وكيفية سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر سواء باستخدام أسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق.

ويعتبر إعداد القوائم المالية الموحدة من الموضوعات التي تنطوي على الكثير من المشاكل والتعقيدات المحاسبية ولذلك يشتمل هذا القسم على معالجة تفصيلية لكل القضايا المتعلقة بإعداد هذه القوائم ومنها على سبيل المثال معالجة الشهرة سواء موجبة أم سالبة، وتحديد حقوق الأقلية وكيفية تبويبها في القوئم المالية، وتسوية الأرباح (والمكاسب) والخسائر المقابلة التي تحدث بين شركات المجموعة، وقد تم معالجة هذه القضايا سواء باستخدام أساس التكلفة أم أساس الملكية.

وبناءً على ذلك يشتمل هذا القسم على الفصول التالية:

الفصل الرابع ـ إندماج الشركات.

الفصل الخامس ـ القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

الفصل السادس ـ القوائم المالية الموحدة في الفترات التالية لـلإندمـاج وفقاً لأسلوب الشراء.

الفصل السابع ـ إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

الفصل الثامن ـ القـوائم الماليـة الموحـدة: أرباح وخسـائر العمليـات (المقابلة) بـين شركات المجموعة.

الفصل التاسع ـ القوائم المالية الموحدة: التدفقات النقدية والاندماج التدريجي.

الفصل العاشر ـ القوائم المالية الموحدة: مشكلات خاصة.

الفصل الرابع
إندماج الشركات
BUSINESS COMBINATIONS

يعتبر اندماج الشركات في بعضها البعض أو سيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في هذا العصر. فقد تندمج شركة صغيرة أو أكثر في شركة كبيرة، أو قد تندمج شركتين (أو أكثر) ليكونا شركة جديدة، وقد تسيطر شركة ما على شركة أخرى عن طريق شراء كل أو معظم أسهمها العادية المتداولة، أو عن طريق شراء أكبر قدر ممكن من أصولها المتاحة. ومع أن كل هذه المظاهر في جوهرها تعني اندماجاً كلياً أو جزئياً للمصالح أو الأعمال أو حقوق الملكية، إلا أن كلمة اندماج في مضمونها لا تعكس الطبيعة المتباينة لكل هذه الحالات. ولذلك سوف نميز في هذا الصدد بين مظهرين أساسين هما الاندماج والسيطرة. فالاندماج ينطوي بالضرورة على تلاشي الصفة القانونية للشركة المندمجة سواء اندمجت في شركة أخرى قائمة، أو اندمجت مع شركة أخرى ليكونا شركة جديدة. ففي كلتا الحالتين يتم المزج الكامل بين الشركة أو الشركات المندمجة والشركة الدامجة سواء أكانت شركة قائمة أو مكونة حديثاً لهذا الغرض. أما السيطرة لا يترتب عليها اختفاء الصفة القانونية للشركات، ولذلك تحتفظ كل شركة باستقلالها المالي والإداري والمحاسبي، ولكن تكون هناك شركة مسيطرة وأخرى مسيطر عليها، أو بمعنى آخر شركة مستثمرة وأخرى مستثمر فيها. ومن الناحية المحاسبية يطلق على الشركة المسيطرة أو المستثمرة الشركة القابضة أما الشركة أو الشركات المسيطر عليها أو المستثمر فيها فيطلق عليها الشركة أو الشركات التابعة. ويتضح من ذلك أن عملية السيطرة وإن كانت تنطوي في جوهرها على اندماج، إلا أن ذلك لا يتضمن مزجاً كاملاً بين الأطراف المعنية. وعلى ضوء ذلك نميز بين ثلاثة أساليب أساسية:

أولاً ـ الاندماج مع اختفاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المندمجة

يوجد في هذا الأسلوب نوعين أساسيين للإندماج بين الشركات هما (أ) إندماج شركة أو أكثر في شركة أخرى قائمة، (ب) إندماج شركتين أو أكثر ليكونا شركة جديدة. ونتناول خصائص كل منهما بإيجاز على النحو التالي:

(أ) اندماج شركة أو أكثر في شركة قائمة Statutory Merger

ومن أهم خصائص هذا الأسلوب أنه يتم وفقاً للقواعد القانونية السائدة في المجتمع، فهو يستلزم اتخاذ إجراءات قانونية، حيث يترتب على هذا الإندماج زوال الصفة القانونية عن الشركة أو الشركات المندمجة. وفي ظل هذا الأسلوب يجب موافقة أعضاء مجالس إدارات الشركات الداخلة في الإندماج وكذلك جميع المساهمين أو ثلثي المساهمين كما هو الحال في بعض التشريعات. وتتضمن خطة الإندماج حصول الشركة الدامجة على الأسهم العادية التي يحملها مساهمو الشركة أو الشركات المندمجة مقابل منحهم أسهم عادية أو ممتازة تصدرها الشركة الدامجة أو مقابل سداد القيمة نقداً أو التعهد لهم بسداد القيمة بموجب سندات أذنية. وبناءً على ذلك تحصل الشركة الدامجة على صافي أصول الشركة أو الشركات المندمجة (الأصول مطروحاً منها الإلتزامات) ومن ثم ينتهي وجودها كشخصية اعتبارية مستقلة وتتحول إلى قطاع (Division) في الشركة الدامجة.

(ب) الإندماج لتكوين شركة جديدة Statutory Consolidation

ويتم هذا الإندماج أيضاً وفقاً للقواعد القانونية حيث يترتب عليه زوال الصفة القانونية عن الشركات المندمجة وإضفاء هذه الصفة على الشركة الجديدة. ويجب أيضاً موافقة مجالس الإدارة والمساهمين في الشركات المعنية. وفي هذه الحالة تصدر الشركة الجديدة أسهماً عادية مقابل الأسهم التي يحملها مساهمي الشركات التي اندمجت وانتهى وجودها، وعندئذٍ يؤول صافي أصول هذه الشركات إلى الشركة الجديدة وتتحول إلى قطاعات تعمل في نطاق هذه الشركة.

ثانياً ـ شراء كل أو جزء من أصول شركة أخرى قائمة

Acquisition of Assets

قد تحصل إحدى الشركات على كل أو جزء من أصول شركة أخرى مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً أو التعهد بسند أذني أو أي خليط من ذلك. ويجب موافقة مجلس الإدارة والمساهمين في الشركتين. وقد تستمر الشركة البائعة في نشاطها كوحدة مستقلة أو قد يتم تصفيتها.

ثالثاً ـ الإندماج عن طريق السيطرة مع بقاء الصفة القانونية للشركة المندمجة:

في هذه الحالة يأخذ الاندماج شكل سيطرة عن طريق قيام إحدى الشركات المستثمرة (Investor) بشراء كل أو جزء من الأسهم العادية لشركة أو شركات أخرى المستثمر فيها (Investee) مقابل إصدار أسهم أو سداد الثمن نقداً أو التعهد بسند أذني أو أي خليط من ذلك. ويتم الحصول على أسهم الشركة أو الشركات المستثمر فيها إما من سوق الأوراق المالية مباشرة، أو عن طريق التفاوض مع المساهمين الرئيسيين إذا كانت الشركة المستثمر فيها شركة مساهمة مغلقة، أو من خلال عرض تقدمه الشركة المستثمرة في شكل إعلان عام تطلب فيه الحصول على أكبر عدد ممكن من الأسهم العادية للشركة المطلوب الاستثمار فيها. ويتم عادةً هذا العرض عن طريق أحد البنوك التجارية. ويتضمن الإعلان سعر الشراء النقدي المعروض أو عدد الأسهم الممكن إصدارها، وغالباً ما يكون السعر المعروض للأسهم المطلوب شراؤها أكبر من سعرها السائد في السوق. وإذا تمكنت الشركة المستثمرة من شراء أكثر من ٥٠٪ من الأسهم العادية لشركة أخرى، فعندئذٍ تصبح شركة قابضة (أو الشركة الأم Parent) بينما تصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة Subsidiary. وكما أشرنا سابقاً تظل الشركة التابعة وحدة قانونية مستقلة.

هذا ويمكن أن يتم الإندماج بطريقة ودية أو بطريقة غير ودية. فإذا تم الإندماج بطريقة ودية تدرس مجالس إدارات الشركات المقترح إدماجها شروط الإندماج بروح غير عدائية، ثم تعرض هذه الشروط على المساهمين للموافقة عليها. أما إذا كانت الرغبة في إدماج الشركة الأخرى تتم عنوة وبطريقة عدائية فيها

إجبار للشركات المقترح إدماجها، فعندئذٍ تقاوم هذه الشركات خطط الإندماج وتلجأ في ذلك إلى أسلوب أو أكثر من الأساليب التالية:

١ ـ **الدفاع عن طريق التهديد Pac-man defense**؛ حيث توجه الشركات المقترح إدماجها التهديد للشركة التي تشرع في عملية الإدماج.

٢ ـ **البحث عن بديل جيد White Knight**؛ حيث تبحث الشركات المقترح إدماجها عن شركة دامجة بديلة حتى يتم الإندماج بطريقة ودية.

٣ ـ **القضاء على المزايا Scorched Earth**؛ حيث تسعى الشركات المقترح إدماجها إلى بيع قطاع أو أكثر من قطاعاتها.

٤ ـ **إضعاف المركز المالي Shark Repellent**؛ عن طريق الحصول على قدر كبير من أسهم رأس المال المتداولة وتحويلها إلى أسهم خزينة أو إلغائها، أو الحصول على قرض كبير طويل الأجل واستخدام حصيلته في استرداد قدر من الأسهم المتداولة.

٥ ـ **إدخال شروط معوقةPoison pill**؛ تعديل شروط الإدماج أو تعديل النظام الداخلي للشركة المقترح إدماجها حتى تحول دون الحصول على موافقة مساهمي الشركة على الإدماج.

٦ ـ **إغراء الشركة الدامجة على التخلي عن الإندماج Greenmail**؛ الحصول على أسهم رأسمال الشركة المقترح إدماجها والتي تكون في حيازة الشركة التي تشرع في الإدماج وذلك عن طريق عرض سعر مرتفع نسبياً عن تكلفة حيازتها، على أن تحول إلى أسهم خزينة أو يتم إلغائها.

هذا ونخصص هذا الفصل لمناقشة كيفية المحاسبة عن الإندماج في الأسلوبين الأول والثاني. أما الأسلوب الثالث المتعلق بالاندماج عن طريق السيطرة وبقاء الصفة القانونية للشركة أو الشركات المندمجة فسوف نعرضه في الفصلين الخامس والسادس.

أسباب الإندماج

توجد هناك أسباب كثيرة تدفع شركة معينة إلى إدماج شركة أخرى أو أكثر أو الإندماج مع شركة أخرى أو أكثر. ومن هذه الأسباب الاستفادة من كفاءات إدارية جديدة، أو الاستفادة المثلى من الكفاءات الإدارية الموجودة، أو تحقيق الكفاءة الاقتصادية لعمليات التصنيع أو الشراء أو البيع أو غيرها من العمليات. ومع ذلك فهناك هدفاً جوهرياً تسعى إليه معظم الشركات في السنوات الأخيرة وهو تحقيق النمو السريع. وقد يتحقق النمو بأساليب خارجية عن طريق الإندماج أو بوسائل داخلية عن طريق استخدام الموارد المتاحة في الشركة. ويفضل البعض الإندماج كأسلوب سريع وسهل لتحقيق التوسع والنمو مما يهيىء الفرصة لتنويع المنتجات والحصول على نصيب أكثر من السوق، بينما يفضل البعض الآخر النمو التدريجي عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في الشركة.

مقاومة التكتلات الاقتصادية Antitrust Considerations

من المخاطر التي قد تنتج عن الاندماج ظهور التكتلات الاقتصادية والشركات الاحتكارية مما يضعف المنافسة ويهيىء الفرصة لتحكم الشركات الكبيرة في الأسواق الصناعية والتجارية. ولذلك تقاوم معظم الحكومات هذا الاتجاه، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال تعترض الهيئة الفيدرالية للتجارة أو إدارة مقاومة الاحتكار بوزارة العدل على عمليات الاندماج التي تتم بين الشركات. وفي هذا الصدد تنص الفقرة السابعة من قانون كلايتون على ما يلي:

«يحظر على أي شركة تعمل في المجال التجاري الحصول على كل أو جزء من أسهم رأس مال شركة أخرى سواء بطريق مباشرة أو غير مباشر. ويحظر أيضاً على أي شركة تخضع لقوانين الهيئة الفيدرالية للتجارة أن تحصل على كل أو جزء من أصول شركة تجارية أخرى، إذا كان لهذه العمليات تأثيراً جوهرياً على إضعاف المنافسة ويهيىء الفرصة لخلق الاحتكار في أي مجال تجاري وفي أي منطقة من الدولة».

وقد أدت الفقرة السابقة إلى صدور تشريع من الحكومة الفيدرالية في

الولايات المتحدة الأمريكية يضع قيوداً على كل أنواع الإنـدماج: سـواء أكان أفقيـاً Horizontal (حيث يكون الإندمـاج بين شـركات تنتمي إلى نفس المجـال) أم رأسياً Vertical (حيث يكون الإندماج بين شـركة معينـة وعملائهـا أو مورديهـا) أم مختلطاً Conglomerate (حيث يكون الإندماج بين شركات لا تنتمي إلى نفس المجال).

هـذا وقـد اقتـرح مجلس معـايـير المحـاسبـة المـاليـة FASB عـدة تعـريفـات للمصطلحات شائعة الاستخدام في مجال إندماج الشركات وهي على النحو التالي:

١ ـ **شـركة الإنـدماج Combined Enterprise**؛ هي الـوحدة المحـاسبية الناتجة من عملية إندماج.

٢ ـ **الشركات المكونة للإندماج Constituent Enterprises**؛ هي مجموعة الشركات التي تدخل في عملية اندماج.

٣ ـ **الشركة الدامجة Combinor**؛ هي من الشركات المكونة للإندمـاج ولكنها تتميـز عن باقي الشركات الأخرى بأنها الشركة الباقية.

٤ ـ **الشركة المندمجة Combinee**؛ هي من الشركات المكونة للإندمـاج ولكنها تختفي قانونياً بتمام اندماجها في الشركة الدامجة.

طرق تحديد سعر الاندماج

Establishing the Price for a Business Combination

يعرف سعر الاندماج بـأنه تكلفـة الشراء المـدفوعـة من الشركـة الدامجـة إلى مسـاهمي الشركـة المندمجـة، ويعتبر تحـديد هـذا السعر من الأولـويات الهـامة عنـد التخطيط للإندماج. وهناك طريقتين بديلتين لتحديد هذا السعر:

الـطريقة الأولى ـ رسملة متـوسط الأرباح المتوقعـة سنـوياً للشـركة المنـدمجة باستخدام معدل العائد المرغوب.

الطريقة الثانية ـ تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي أصول الشركة المندمجة (بما فيها الشهرة).

وإذا تم سداد الثمن نقداً أو تعهدت الشركة الدامجة بسداد القيمة بسند أذني فإن السعر عندئذٍ يكون إجمالي المبلغ المدفوع أو الذي تم التعهد به. أما إذا تم السداد عن طريق إصدار أسهم عادية فعندئذٍ يعبر عن السعر في شكل معدل للتبادل بين عدد الأسهم التي تصدرها الشركة الدامجة مقابل كل سهم من أسهم الشركة المندمجة.

مثال توضيحي لمعدل التبادل Illustration of Exchange Ratio

إتفق المديرون المفوضون من قبل شركة العروبة مع مساهمي شركة الولاء على أن تحصل الشركة الأولى على جميع الأسهم العادية المتداولة الخاصة بالشركة الثانية وعددها ٢٠ ٠٠٠ سهم مقابل ١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال. وفي تاريخ الاتفاق كانت الأسهم العادية لشركة العروبة تتداول في الأسواق بسعر السهم ٦٥ ريالاً. وقد وافق مساهموا شركة الولاء على استبدال الأسهم التي يحملوها مقابل حصولهم على ٣٠ ٠٠٠ سهم عادي تصدرها شركة العروبة بسعر السهم ٦٠ ريال. وفي هذه الحالة يكون معدل التبادل $١\frac{١}{٢}$ سهم من شركة العروبة مقابل كل سهم من شركة الولاء. ويحسب هذا المعدل على النحو التالي:

عدد الأسهم الواجب إصدارها بمعرفة شركة العروبة ٣٠ ٠٠٠ سهم
عدد أسهم شركة الولاء الواجب مبادلتها ٢٠ ٠٠٠ سهم
معدل التبادل = ٣٠ ٠٠٠ ÷ ٢٠,٠٠٠ = $١\frac{١}{٢}$: ١

طرق المحاسبة عن عمليات الإندماج

Methods of Accounting for Business Combination

هناك طريقتين بديلتين للمحاسبة عن الإندماج هما: المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء، والمحاسبة وفقاً لأسلوب إندماج الحقوق. ونتناول كل منهما على النحو التالي:

المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء Purchase Method

تنطوي أغلب عمليات الإندماج على شركة دامجة وشركة مندمجة أو أكثر ولذلك يرى كثير من المحاسبين أنه من المنطقي أن تتم المحاسبة عن الإندماج كما لو

كانت العملية عملية شراء أصول بصرف النظر عن الطريقة التي يتم بها الإندماج. وطبقاً لذلك يجب أن يتم تسجيل الأصول التي يتم الحصول عليها (بما فيها الشهرة) وفقاً للقيمة المدفوعة إذا سدد الثمن نقداً، أما إذا تم سداد الثمن عن طريق إصدار أسهم فيجب أن تسجل الأصول وفقاً لقيمتها العادلة الجارية أو وفقاً للقيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة أيهما أكثر وضوحاً. وقد كان هذا الأسلوب مستخدماً على نطاق واسع حتى ظهر أسلوب آخر هو المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

وقد حدد الرأي المحاسبي رقم (١٦) عن عمليات الاندماج، مفهوم المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء على النحو التالي[١]:

«عند المحاسبة عن عمليات الإندماج وفقاً لأسلوب الشراء تتبع المبادىء المحاسبية التي تستخدم عادةً في ظل المحاسبة وفقاً للتكلفة التاريخية وذلك لتسجيل حيازة الأصول وإصدار الأسهم ثم المحاسبة عن الأصول والالتزامات بعد الاندماج».

تحديد الشركة الدامجة Determination of Combinor

يجب تحديد الشركة الدامجة بدقة لأن القيم الدفترية لصافي الأصول لا تتأثر بعملية الاندماج. وقد وضع مجلس المبادىء المحاسبة ARB الإرشاد التالي للمساهمة في تحديد الشركة الدامجة[١]:

«من الواضح أن الشركة التي تدفع نقدية أو تقدم أي أصول أخرى أو ينشأ عليها التزامات للحصول على أصول أو أسهم شركة أخرى تعتبر هي الشركة الدامجة. . . وقد انتهى المجلس إلى أن الدليل المفترض لتحديد الشركة الدامجة في عملية اندماج تتم عن طريق مبادلة الأسهم، يمكن الحصول عليه عن طريق تحديد مساهمي الشركة المندمجة الذين يحصلون على الجزء الأكبر من حقوق التصويت في الشركة الجديدة. وعموماً يجب معاملة مثل هذه الشركة المندمجة كشركة دامجة ما لم يظهر دليل يشير بوضوح بأن هناك شركة أخرى تكون هي الدامجة».

---

(١) Ibid P 313

تحديد تكلفة شراء الشركة المندمجة

Determination of Cost of a Combinee

تتضمن تكلفة شراء الشركة المندمجة Combinee عند استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج (١) إجمالي القيمة المدفوعة بواسطة الشراكة الدامجة Combinor، (٢) والتكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الإندماج

٣ ـ ثم التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج. ونتناول كل منها بإيجاز كما يلي:

١ ـ إجمالي القيمة المدفوعة **Amount Of Consideration**؛ يشتمل إجمالي القيمة المدفوعة على المبلغ المسدد نقداً، والقيمة العادلة الجارية للأصول الأخرى، والقيمة الحالية للسندات المصدرة، ثم القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية المصدرة بواسطة الشركة الدامجة.

٢ ـ تكاليف تنفيذ عملية الاندماج **Out-Of-Pocket Costs**؛ يتضمن هذا النوع المصروفات القانونية، ومصروفات البحث والاستقصاء Finder's Fee على سبيل الحصر. وتدفع مصروفات البحث والاستقصاء إلى بنك الاستثمار أو أي جهاز متخصص أو الأفراد الذين قاموا بفحص واستقصاء الشركة المندمجة للمساعدة في تحديد سعر إدماجها، ومصروفات أي خدمات أخرى قدمت لإتمام عملية الإدماج.

هذا وتعالج تكاليف تسجيل وإصدار السندات اللازمة لإتمام الإندماج كتكاليف إصدار سندات، ولا تعتبر جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندمجة، كما لا تعتبر تكاليف إصدار الأسهم العادية تكاليف مباشرة لتنفيذ عملية الإندماج، ولكن يجب تحميلها على المتحصل من هذه الأسهم. وهناك أيضاً بعض التكاليف المبدئية التي قد تنفقها الشركات المكونة للإندماج بطريقة غير مباشرة، ومثل هذه التكاليف تعالج كمصروفات في كل شركة عند حدوثها.

٣ ـ التكاليف المشروطة **Contingent Consideration**؛ هي المدفوعات النقدية الإضافية، أو أي أصول أخرى، أو أي أوراق مالية قد تصدرها الشركة الدامجة

في المستقبـل وفاءً لإلتـزامات محتملة تـرتبط بوقـوع أحداث معينـة في المستقبل، مثـال ذلك، تحقيق مستـوى معين من الأربـاح أو انخفـاض الأسعـار السـوقيـة لـلأسهم المصدرة لإتمـام الإندمـاج إلى مستوى معـين. والتكـاليف المشـروطـة نوعين: الأول تكاليف مشروطة قابلة للتحـديد Determinable في تـاريخ إتمـام الإندماج وتعتبر جزءاً من تكلفـة شراء الشـركة المنـدمجة، أمـا النوع الثـاني فهو تكاليف مشروطة غير قابلة للتحديد Not Determinable في تاريخ إتمام الإندماج ولا تسجل كتكاليف إضافية لـلإندمـاج إلا عندمـا يتأكـد الإلتزام ويسـدد نقداً أو يصدر مقابلة أوراقاً مالية أو تجارية (أو عندما تكون هذه الأوراق قابلة للدفـع أو الإصدار).

مثال توضيحي عن التكاليف المشروطة

Illustration Of Contingent Consideration

اتفقت شـركة الخليـج على أن تشتـري أصول شـركـة الأمـل (بمـا فيهـا الشهرة) مقابل مبلغ ٨٠٠٠٠٠ ريال تدفع نقداً، على أن تستمـر شركـة الأمل كقطاع تابع لشركة الخليج. وبالإضافة إلى المبلغ المدفـوع تضمن عقد الاتفـاق التكاليف المشروطة التالية:

١ ـ تدفع شركة الخليج إلى ملاك شـركة الأمـل مبلغ ١٠٠ ريال عن كـل وحدة تباع بواسطة قطاع الأمل من المنتجات الراكدة التي سبق أن قـومتها شـركة الخليج بدون قيمة عند إتمام الإندماج، وعليه لم تدخل ضمن سعر الشراء.

٢ ـ تـدفع شـركة الخليـج إلى ملاك شـركة الأمـل ٢٥٪ من الربـح المحـاسبي المحقق من قطاع الأمل خلال السنوات الأربع التالية لتاريخ الاندماج.

وقد قدم ملاك شركة الأمل في الثـاني من المحرم ١٤٠٦، التـاريخ الـذي تم فيـه الإندمـاج، طلبات شـراء غير قـابلة للإلغـاء واردة من بعض العمـلاء بمقـدار ٥٠٠ وحـدة من المنتجات الـراكدة. وقـد تسلمت شركـة الخليـج طلبـات الشـراء وكذلك المنتجات الراكدة.

وطبقاً لذلك فإن تكـاليف صافي الأصـول التي حصلت عليها شـركة الخليـج

يجب أن تتضمن مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال (٥٠٠ وحدة × ١٠٠ ريال) مقابل التكاليف المشروطة القابلة للتحديد والمرتبطة بطلبات شراء المنتجات الراكدة. أما الربح المحاسبي لقطاع الأمل عن السنوات الأربع التالية، فمن الصعب تحديده في تاريخ إتمام الإندماج، ولذلك لا يؤخذ شرط دفع جزء من هذا الربح في الاعتبار عند تحديد التكلفة التي تتحملها شركة الخليج في الثاني من المحرم ١٤٠٦ هـ.

تخصيص تكلفة الشراء على أصول الشركة المندمجة

Allocation of Cost of a Combinee

يشترط الرأي المحاسبي رقم (١٦) الصادر عن مجلس المبادىء المحاسبية الإلتزام بالقواعد التالية عند تخصيص تكلفة الشراء على أصول الشركة المندمجة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء:

أولاً ـ يجب تخصيص تكلفة شراء الشركة المندمجة على صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً، وتكون هذه التكلفة عادةً معادلة للقيمة العادلة الجارية لهذه الأصول في تاريخ الاندماج.

ثانياً ـ إذا زادت تكلفة شراء الشركة المندمجة عن المبلغ المخصص للأصول القابلة للتحقق ذاتياً مطروحاً منها الإلتزامات، يجب أن تسجل هذه الزيادة كشهرة.

نقويم الأصول والإلتزامات القابلة للتحقق ذاتياً

Identifiable Assets and Liabilities

تضمن رأى مجلس المبادىء المحاسبية رقم (١٦) إرشادات تتعلق بكيفية تحديد قيم الأصول والإلتزامات القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندمجة. ومن بين هذه الإرشادات استخدام القيمة الحالية لكل من حسابات المدينين والدائنين، واستخدام صافي القيمة القابلة للتحقق لكل من الأوراق المالية القابلة للتداول، والمنتجات التامة والمنتجات تحت التشغيل، وأي أصول رأسمالية قد تحتفظ بها الشركة بغرض البيع أو الاستخدام بصفة مؤقتة. واستخدام قيمة تقديرية لكل من الأصول غير الملموسة، والأراضي، والموارد الطبيعية، والأوراق المالية غير القابلة للتداول. ثم استخدام تكلفة الإحلال لكل من مخزون المواد الأولية والأصول طويلة

الأجل التي تحتفظ بها الشركة بغرض استخدامها.

بالإضافة إلى ذلك، وضع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عدة إرشادات أخرى لاستخدامها في العناصر الأخرى التي لم يتعرض لها الرأي المحاسبي رقم (١٦) وهي على النحو التالي:

١ ـ يجب تخصيص جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندمجة مقابل الأصول الملموسة وغير الملموسة القابلة للتحقق ذاتياً والتي نتجت من أنشطة البحث والتطوير التي قامت بها الشركة المندمجة، أو الواجب استخدامها في مجال البحث والتطوير بواسطة الشركة الدامجة. على أن تعالج هذه التكلفة فوراً كمصروفات وفقاً لتقرير FASB رقم (٢) الذي يقضي بمعالجة تكاليف البحث والتطوير كمصروفات، أما إذا كانت هذه الأصول سوف تستخدم في أغراض أخرى بخلاف البحث والتطوير فيتم استهلاكها أو استنفادها خلال فترة استخدامها.

٢ ـ وفقاً لأسلوب الشراء عند المحاسبة عن الاندماج، يجب أن تصنف عقود الإيجار في دفاتر الشركة الدامجة بنفس الطريقة المستخدمة في الشركة المندمجة ما لم يكن هناك تعديل في أحد العقود بحيث ينظر إليه كعقد جديد. وطبقاً لذلك، فإن عقد الإيجار الرأسمالي غير المعدل الذي يظهر في سجلات الشركة المندمجة يجب معالجته كعقد رأسمالي في سجلات الشركة الدامجة، ومن ثم يعالج الأصل المستأجر والإلتزامات المرتبطة به وفقاً لإرشادات الرأي المحاسبي رقم (١٦).

٣ ـ في حالة عدم استخدام الشركة المندمجة الإعفاء الضريبي على الاستثمار الممنوح لها(*) قد لا تعترف به كأصل في دفاترها وفقاً للمبادىء التي جاءت بالتقرير

(*) (تفسير من المترجم) تمنح بعض التشريعات إعفاء ضريبي للشركات عند قيامها بشراء أصول طويلة الأجل، ويطلق عليه الإعفاء الضريبي على الاستثمار. وعندما تحصل إحدى الشركات على هذا الإعفاء تقوم بخصمه من الضريبة المستحقة على الدخل. وعادةً تمر فترة بين الحصول على الاعفاء واستخدامه بالخصم من ضريبة الدخل عند استحقاقها. وخلال تلك الفترة قد يعالج هذا الإعفاء بإثباته في الأصول واعتباره التزاماً على مصلحة الضرائب انتظاراً لخصمه من مستحقاتها ولكن تستلزم المبادىء المحاسبية المتعارف عليها عدم تسجيل الإعفاء الضريبي إلا عند استخدامه بالخصم فعلاً من مستحقات ضريبة الدخل.

المحاسبي رقم (٢). وفي مثل هذه الحالة، فإن أي إعفاء ضريبي غير مستخدم لا يسجل في دفاتر الشركة الداجة حتى يستخدم هذا الإعفاء في مقابلة الضرائب على الدخل التي قد تستحق على الشركة الدامجة. وفي نفس الوقت، يجب تخفيض الشهرة المترتبة على الاندماج (أو زيادة الشهرة السالبة) بقيمة الإعفاء الضريبي عند استخدامه،ثم تستنفد الشهرةالموجبة المعدلة (أو الشهرة السالبة المعدلة) على مدى العمر الاقتصادي المقدر لها.

٤ ـ قد تتوقع الشركة المندمجة قبل الاندماج وقوع أحداث أو نشأة ظروف في المستقبل قد تسفر عن أصول مشروطة (بخلاف المزايا المحتملة من ترحيل الخسائر)، أو التزامات مشروطة أو خسائر مشروطة قد تطرأ على الأصول. ويعني ذلك أن ظهور هذه العناصر معلق على شرط وقوع أحداث في المستقبل. وإذا كان الأمر كذلك، يجب تقويم مثل هذه العناصر باستخدام القيمة العادلة الجارية بشرط ألا يؤخذ احتمال حدوثها في الاعتبار إلا على مدى سنة واحدة من تاريخ الاندماج. وطبقاً لذلك يخصص جزءاً من تكلفة شراء الشركة المندمجة على هذه العناصر المشروطة طبقاً لقيمتها العادلة الجارية خلال الفترة التي يتم فيها التخصيص. وخلاف ذلك يخصص لهذه العناصر قيم على أساس تقديري إذا ظهر احتمال وجود أصل أو نشأة التزام أو حدوث خسائر عند إتمام الاندماج. وإذا ظهرت قيم دفترية لهذه العناصر في نهاية فترة التخصيص يجب تسويتها في صافي دخل الفترة.

الشهرة **Goodwill:**

تسجل الشهرة المترتبة على عملية الإندماج، عندما تزيد تكلفة شراء الشركة المندمجة عن القيمة العادلة الجارية لصافي أصولها القابلة للتحقق ذاتياً. وقد يستلزم الأمر تعديل مقدار هذه الشهرة عندما تستخدم الشركة الإعفاء الضريبي على الاستثمار المتاح لها كما أشرنا آنفاً. وقد تعدل الشهرة أيضاً إذا استفادت الشركة الدامجة بعد إتمام الإندماج من المزايا الضريبية الناتجة عن ترحيل خسائر العمليات السابقة.

الشهرة السالبة Negative Goodwill

في بعض حالات الاندماج التي تعرض في شكل صفقة بسعر تحفيزي، قد تزيد القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول التي تم الحصول عليها عن إجمالي تكلفة شراء الشركة المندمجة. وتحدث مثل هذه الصفقات غالباً عندما تكون الشركة المندمجة قد تعرضت في الماضي لخسائر كبيرة أو تكون أسعار أسهمها في السوق منخفضة بدرجة ملحوظة. وفي هذه الحالة توزع الزيادة في القيمة العادلة الجارية عن تكلفة الشراء بطريقة تناسبية لتخفيض (دون أن يصل إلى مستو أقل من الصفر) المبالغ المخصصة أصلاً للأصول غير المتداولة بخلاف الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. وإذا لم تستوعب عملية التوزيع السابقة الزيادة في القيم العادلة الجارية عن تكلفة الشراء، فيتم إنشاء حساباً يجعل دائناً بالمبلغ المتبقي من التوزيع، والذي يطلق عليه أحياناً الشهرة السالبة. وبذلك تعرف الشهرة السالبة بأنها الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة بالشركة المندمجة عن تكلفتها بالنسبة للشركة الدامجة. وتستنفد الشهرة السالبة على مدى الفترات التي يتوقع أن تستفيد منها بشرط ألا تزيد عن أربعين عاماً.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الإندماج طبقاً لأسلوب الشراء مع وجود شهرة

Illustration Of Purchase Accounting With Goodwill

إندمجت شركة الغروب (المندمجة) في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ في شركة الشروق (الشركة الدامجة أو الباقية). وكانت كلتا الشركتين تستخدم المبادىء المحاسبية نفسها فيما يتعلق بالأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات، علاوة على أن السنة المالية لكل منهما تنتهي في ١٢/٣٠ من كل عام. وقد أصدرت شركة الشروق ١٥٠ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريال (عندما كانت القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً) مقابل كل أسهم رأس المال المصدرة والمتداولة الخاصة بشركة الغروب وعددها ١٠٠ ٠٠٠ سهم بدون قيمة إسمية، وكانت القيمة الاعتبارية للسهم ١٠ ريالات. وعلاوة على ذلك دفعت شركة الشروق التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج.

تكاليف تنفيذ عملية الاندماج
التي تحملتها شركة الشروق (الدامجة)

مصروفات المراجعيين القانونيين	٦٠ ٠٠٠ ريال
المصروفات القانونية:	
ـ الرسوم القانونية	١٠ ٠٠٠
ـ مصاريف توثيق العقد	٥٠ ٠٠٠
مصروفات الفحص والاستقصاء	٥٦ ٢٥٠
مصروفات إصدار الأوراق المالية	٢٣ ٠٠٠
مصروفات تسجيل عقد الاندماج في مصلحة الشركات	٧٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٢٠٠ ٠٠٠ ريال

ولم يتضمن عقد الاندماج أي تكاليف مشروطة. ونعرض فيما يلي الميزانية لعمومية الموجزة لشركة الغروب قبل اندماجها مباشرة:

شركة الغروب (الشركة المندمجة)
الميزانية العمومية (قبل إتمام الاندماج)
في ١٤٠٥/١٢/٣٠
الأصـــول

الأصول المتداولة	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الأصول طويلة الأجل	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٠٠ ٠٠٠
اجمالي الأصول	٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات طويلة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاعتبارية ١٠ ريال للسهم	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٧٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد اعتمد مجلس إدارة شركة الشروق على إرشادات الرأي المحاسبي رقم (١٦) الصادر عن مجلس المبادىء المحاسبية عند تحديد القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة بشركة الغروب. وقد كانت هذه القيم على النحو التالي:

صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً المتعلقة
بشركة الغروب (الشركة المندمجة)

	القيمة العادلة الجارية
الأصول المتداولة	١ ١٥٠ ٠٠٠ ريال
صافي الأصول طويلة الأجل	٣ ٤٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى	٦٠٠ ٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	(٥٠٠ ٠٠٠)
الالتزامات طويلة الأجل (القيمة الحالية)	(٩٥٠ ٠٠٠)
صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً	٣ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال

ونعرض في الجزء التالي قيود اليومية الواجب تسجيلها في شركة الشروق (الشركة الدامجة) لإثبات اندماج شركة الغروب في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ وفقاً لأسلوب الشراء. أما شركة الغروب (الشركة المندمجة) فهي تسجل قيود اليومية المتعلقة بتصفية الشركة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

شركة الشروق (الدامجة)
قيود اليومية العامة
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

٣ ٧٥٠ ٠٠٠ الاستثمار في رأس مال شركة الغروب
(١٥٠ ٠٠٠ سهم × ٢٥ ريال)
١ ٥٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال
٢ ٢٥٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار
إثبات إدماج شركة الغروب وفقاً لأسلوب الشراء

---

٦٦ ٢٥٠ الاستثمار في رأس مال شركة الغروب
(٥٦ ٢٥٠ ريال + ١٠ ٠٠٠ ريال)
١٣٣ ٧٥٠ علاوة الإصدار (٢٠٠ ٠٠٠ - ٦٦ ٢٥٠)
٢٠٠ ٠٠٠ النقدية
إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الغروب. حيث تم تحميل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف الفحص والاستقصاء، أما باقي المصروفات فقد خفضت بها علاوة الإصدار.

---

١ ١٥٠ ٠٠٠ الأصول المتداولة
٣ ٤٠٠ ٠٠٠ الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٦٠٠ ٠٠٠ أصول أخرى
٥٠ ٠٠٠ الخصم على الالتزامات طويلة الأجل
١١٦ ٢٥٠ الشهرة
٥٠٠ ٠٠٠ الالتزامات قصيرة الأجل
١ ٠٠٠ ٠٠٠ الالتزامات طويلة الأجل
٣ ٨١٦ ٢٥٠ الاستثمار في رأس مال شركة الغروب
إثبات تخصيص تكلفة الاستثمار في شركة الغروب على الأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً، ثم تخصيص الجزء المتبقي من هذه التكلفة على الشهرة.

وقد تم تحديد قيمة الشهرة على النحو التالي:

	ريال	ريال
التكلفة الاجمالية للاستثمار (٠٠٠ ٧٥٠ ٣ + ٢٥٠ ٦٦ ريال)		٢٥٠ ٨١٦ ٣
يطرح (أ) التكلفة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً (٠٠٠ ٦٠٠ ٤ - ٠٠٠ ٥٠٠ ١ ريال)	٠٠٠ ١٠٠ ٣	
(ب) الزيادة (أو العجز) في القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً عن القيم الدفترية:		
الأصول المتداولة	٠٠٠ ١٥٠	
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٠٠٠ ٤٠٠	
الالتزامات طويلة الأجل	٠٠٠ ٥٠	
		٠٠٠ ٧٠٠ ٣
قيمة الشهرة		٢٥٠ ١١٦

شركة الغروب (المندمجة)

قيد اليومية العامة

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

مدين	دائن	البيان
٠٠٠ ٥٠٠		الالتزامات قصيرة الأجل
٠٠٠ ٠٠٠ ١		الالتزامات طويلة الأجل
٠٠٠ ٠٠٠ ١		أسهم رأس المال
٠٠٠ ٧٠٠		علاوة الإصدار، الزيادة عن القيمة الاعتبارية.
٠٠٠ ٤٠٠ ١		الأرباح المحتجزة
	٠٠٠ ٠٠٠ ١	الأصول المتداولة
	٠٠٠ ٠٠٠ ٣	الأصول طويلة الأجل (الصافي)
	٠٠٠ ٦٠٠	أصول أخرى

إثبات تصفية الشركة وإدماجها في شركة الشروق.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الإندماج طبقاً لأسلوب الشراء مع وجود شهرة سالبة

Illustration Of Purchase Accounting With «Negative Goodwill»

اشترت «شركة السلطان» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ صافي أصول «شركة السعيد» مقابل مبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال سددت نقداً. وقد دفع السلطان مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال رسوم قانونية لتنفيذ الإندماج. ونعرض في الجزء التالي الميزانية العمومية الموجزة لشركة السعيد قبل إتمام عملية الإدماج مباشرة، وتتضمن هذه الميزانية أيضاً بيانات عن القيمة العادلة الجارية.

شركة السعيد
الميزانية العمومية
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
الأصول	ريال	ريال
الأصول المتداولة	١٩٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في أوراق مالية	٥٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٨٧٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (الصافي)	٩٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١ ٢٦٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	٢٤٠ ٠٠٠	٢٤٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠	٥٢٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات	٧٤٠ ٠٠٠	٧٦٠ ٠٠٠

الأسهم العادية لرأس المال، قيمة إسمية ريالاً واحداً	٦٠٠ ٠٠٠
العجز	(١٤٠ ٠٠٠)
إجمالي حقوق الملكية	٤٦٠ ٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	١ ٢٠٠ ٠٠٠

وطبقاً لذلك تكون شركة السلطان قد اشترت صافي أصول قابلة للتحقق قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (١ ٢٦٠ ٠٠٠ ـ ٧٦٠ ٠٠٠ ريال) بتكلفة إجمالية قدرها ٤٤٠ ٠٠٠ ريال (٤٠٠ ٠٠٠ + ٤٠ ٠٠٠ ريال). ويعني ذلك أن شركة السلطان حصلت على صافي الأصول بسعر يقل عن قيمتها السوقية العادلة بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال، ومن ثم يجب تخفيض هذا المبلغ من القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة وفقاً لنسبة القيمة العادلة الجارية لكل عنصر وذلك على النحو التالي:

المبلغ الواجب تخفيضه من القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل =

$$٦٠\ ٠٠٠ \times \frac{٩٠٠\ ٠٠٠}{١٠٠\ ٠٠٠ + ٩٠٠\ ٠٠٠} = ٥٤\ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

المبلغ الواجب تخفيضه من القيم العادلة الجارية للأصول غير الملموسة =

$$٦٠\ ٠٠٠ \times \frac{١٠٠\ ٠٠٠}{١٠٠\ ٠٠٠ + ٩٠٠\ ٠٠٠} = ٦\ ٠٠٠ \text{ ريال}$$

إجمالي الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق عن التكلفة التي تحملتها الشركة الدامجة

= ٦ ٠٠٠ ريال

ويلاحظ أنه لم يوزع شيء من المبلغ الزيادة وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال على الأصول المتداولة أو الاستثمار في الأوراق المالية. وبناءً على ذلك نوضح فيما يلي قيود اليومية لتسجيل حصول شركة السلطان على صافي أصول شركة السعيد ودفع

مبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال كمصاريف قانونية.

شركة السلطان (الشركة الدامجة)

قيود اليومية العامة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

٤٠٠ ٠٠٠ الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد

٤٠٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات الحصول على صافي أصول شركة السعيد.

---

٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد

٤٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات دفع المصاريف القانونية اللازمة
للحصول على صافي أصول شركة السعيد.

---

٢٠٠ ٠٠٠ الأصول المتداولة

٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في أوراق مالية

٨٤٦ ٠٠٠ الأصول طويلة الأجل (٩٠٠ ٠٠٠ - ٥٤ ٠٠٠)

٩٤ ٠٠٠ الأصول غير الملموسة (١٠٠ ٠٠٠ - ٦ ٠٠٠)

٢٤٠ ٠٠٠ الالتزامات قصيرة الأجل

٥٠٠ ٠٠٠ الإلتزامات طويلة الأجل

٢٠ ٠٠٠ الزيادة في الالتزامات طويلة الأجل
(٥٢٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ٠٠٠)

٤٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في صافي أصول شركة السعيد.

إثبات توزيع تكلفة الشراء على صافي الأصول القابلة للتحقق، وتخفيض القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بمقدار الزيادة في هذه القيم عن تكلفة الاندماج ما عدا الاستثمار في الأوراق المالية والأصول المتداولة.

المحاسبة طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Pooling - of - Interests Accounting:

من الخصائص المميزة لأسلوب اندماج الحقوق أنه في بعض حالات الاندماج التي تتم عن طريق إصدار أسهم تكون عملية الاندماج بطبيعتها عملية إدماج لحقوق المساهمين أكثر منها حصول على أصول. ويتحقق إدماج حقوق المساهمين عن طريق تبادل أسهم رأس المال بين شركات تكون متساوية في الحجم تقريباً. وفي مثل هذه الحالة تستمر الحقوق النسبية لمساهمي الشركات المكونة للإندماج دون تغيير، وتستمر كذلك إدارات هذه الشركات في أنشطتها كما كان الحال وهي شركات مستقلة. ولأن أي من الشركات الداخلة في الاندماج يمكن أن تكون شركة دامجة Combinor، فإن المحاسبة طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق يستلزم إظهار الأصول والالتزامات والأرباح المحتجزة في شركة الاندماج الجديدة وفقاً للقيمة الدفترية التي تظهر بها هذه العناصر في السجلات المحاسبية للشركات المكونة للإندماج. وفي ظل هذا الأسلوب لا يؤخذ في الاعتبار القيمة العادلة الجارية سواء لأسهم رأس المال المصدرة أو لصافي أصول الشركة المندمجة.

مثال توضيحي للمحاسبة عن الاندماج طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Illustration of Pooling-of-Interests Accounting

يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق في مثالنا السابق المتعلق بإدماج شركة الغروب في شركة الشروق، ونوضح فيما يلي قيود اليومية العامة في شركة الشروق وفقاً لهذا الأسلوب.

شركة الشروق (الشركة الدامجة)

قيود اليومية العامة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

مدين	دائن	البيان
١ ٠٠٠ ٠٠٠		الأصول المتداولة
٣ ٠٠٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٦٠٠ ٠٠٠		الأصول الأخرى
	٥٠٠ ٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
	١ ٠٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
	١ ٥٠٠ ٠٠	أسهم رأس المال
	٢٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
	١ ٤٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة

إثبات إدماج شركة الغروب وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

مدين	دائن	البيان
٢٠٠ ٠٠٠		مصروفات تنفيذ عملية الإندماج
	٢٠٠ ٠٠٠	النقدية

إثبات تكاليف تنفيذ عملية الإندماج مع شركة الغروب.

كيفية تحديد علاوة الإصدار	ريال
رأس المال المدفوع في شركة الغروب قبل الاندماج	١ ٧٠٠ ٠٠٠
القيمة الإسمية للأسهم التي أصدرتها شركة الشروق	١ ٥٠٠ ٠٠٠
علاوة إصدار الأسهم التي أصدرتها شركة الشروق	٢٠٠ ٠٠٠

ولأنه في أسلوب اندماج الحقوق تكون عملية الاندماج بطبيعتها إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها شراء للأصول، فلم نستخدم في قيد اليومية السابق «حساب الاستثمار في رأس مال شركة الغروب». وبدلاً من ذلك تضمن قيد اليومية القيم الدفترية لعناصر الأصول والالتزامات والارباح المحتجزة التي ظهرت

في الميزانية العمومية المتعلقة بشركة الغروب قبل تنفيذ عملية الاندماج. أما رأس المال المدفوع في شركة الغروب (أسهم رأس مال، وعلاوة الإصدار) فهو لم يؤخذ في الاعتبار. وبدلاً منه تم إثبات الأسهم التي أصدرتها شركة الشروق بقيمتها الإسمية وقدرها ٠٠٠ ٥٠٠ ١ ريال، والفرق وقدره ٠٠٠ ٢٠٠ ريال تم إثباته كعلاوة إصدار. وقد أوضحنا آنفاً كيفية التحقق من هذا الرقم عن طريق طرح القيمة الإسمية للأسهم المصدرة من إجمالي رأس المال المدفوع في الشركة المندمجة.

وإذا كانت القيمة الإسمية للأسهم المصدرة بمعرفة شركة الشروق تزيد عن إجمالي رأس المال المدفوع في شركة الغروب، فعندئذٍ يظهر في قيد اليومية السابق حساب علاوة الإصدار مديناً بالمبلغ. وإذا كان رصيد حساب علاوة الإصدار في شركة الشروق لا يكفي لاستيعاب هذا المبلغ، يجب أن يخفض به حساب الأرباح المحتجزة.

وبالنسبة لمصروفات تنفيذ الإندماج المسجلة في قيد اليومية الثاني لا يخفض بها الدخل الخاضع للضريبة، ولذلك، فإن شركة الشروق لا يجب أن تعدل مصروفات والتزامات ضريبة الدخل. أما قيد اليومية في دفاتر شركة الغروب المتعلق بتصفية الشركة فهو لا يختلف عن القيد السابق الذي عرضناه في أسلوب الشراء.

شيوع استخدام المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Popularity of Pooling Accounting

وافق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على استخدام أسلوب اندماج الحقوق في الدراسة المحاسبية رقم (٤٠) التي صدرت سنة ١٩٥٠ ميلادية بعنوان «اندماج الشركات». ومع ذلك لم يتضمن هذا التقرير المعايير التي تكفي للاسترشاد بها في تحديد ماهية حالات الاندماج التي يمكن أن يطبق عليها أسلوب اندماج الحقوق. ولذلك، صدرت دراسة أخرى برقم (٤٨) سنة ١٩٥٧ ميلادية بدلاً من الدراسة السابقة، وقد أوصت الدراسة الجديدة باستخدام أسلوب اندماج الحقوق في معظم حالات الاندماج التي تنطوي على مبادلة لأسهم رأس المال. ومع ذلك فقد فشلت الدراسة رقم (٤٨) هي الأخرى في وضع المعايير الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد حالات الاندماج التي يمكن أن يطبق عليها هذا الأسلوب.

ونتيجةً لذلك، تمت حالات اندماج كثيرة بين الشركات في الفترة من سنة ١٩٥٠ حتى سنة ١٩٦٠ م، وتمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بالرغم من أن واقع الأمر يشير إلى غياب هذه الخاصية في تلك الحالات.

وفي هذا الصدد ثار التساؤل عن أسباب تفضيل وانتشار المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، ويمكن توضيح بعض هذه الأسباب من المقارنة التالية بين قيود اليومية العامة التي تم بها تسجيل اندماج شركة الغروب في شركة الشروق طبقاً لمثالنا السابق.

المقارنة بين قيود اليومية في ظل
أسلوبي الشراء واندماج الحقوق

المحاسبة وفقاً لأسلوب إندماج الحقوق		المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء		
١ ٠٠٠ ٠٠٠		١ ١٥٠ ٠٠٠		الأصول المتداولة
٣ ٠٠٠ ٠٠٠		٣ ٤٠٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (الصافي)
٦٠٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠		أصول أخرى
—		٥٠ ٠٠٠		الخصم على الالتزامات طويلة الأجل
—		١١٦ ٢٥٠		الشهرة
٢٠٠ ٠٠٠		—		مصروفات تنفيذ الاندماج
	٥٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل
	١ ٠٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل
	١ ٥٠٠ ٠٠٠		١ ٥٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال
	٢٠٠ ٠٠٠		٢ ١١٦ ٢٥٠	علاوة الإصدار
	١ ٤٠٠ ٠٠٠		—	الأرباح المحتجزة
	٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	النقدية

الفروق في صافي الأصول Differences In Net Assets

إن الفرق الأول الواجب أخذه في الاعتبار عند مقارنة القيود السابقة في كلا الأسلوبين هو أن صافي الأصول وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق كانت تبلغ٢ ٩٠٠ ٠٠٠ ريال بينما كانت وفقاً لأسلوب الشراء مبلغ ٣ ٦١٦ ٢٥٠ ريالاً

بزيادة قدرها ٧١٦ ٢٥٠ ريالاً. ونوضح في الجدول التالي مكونات هذا الفرق.

مكونات الفرق في قيم الأصول

الزيادة في قيم الأصول وفقاً لأسلوب الشراء عنها في أسلوب اندماج الحقوق:	ريال
الأصول المتداولة	١٥٠,٠٠٠
الأصول طويلة الأجل	٤٠٠,٠٠٠
الشهرة	١١٦,٢٥٠
الزيادة في قيم الالتزامات وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنها في أسلوب الشراء: الالتزامات طويلة الأجل	٥٠,٠٠٠
الزيادة في قيم صافي الأصول وفقاً لأسلوب الشراء عنها في أسلوب اندماج الحقوق	٧١٦,٢٥٠

فإذا افترضنا أن الفرق في قيمة الأصول طويلة الأجل وقدره ٤٠٠ ٠٠٠ ريال متعلق بأصول قابلة للإستهلاك، فعندئذٍ سوف يزداد إجمالي مصروفات شركة الشروق في السنوات التالية لعملية الاندماج (في ١٤٠٥/١٢/٣٠) بمبلغ ٢٥٠ ٧١٦ ريال في ظل أسلوب الشراء عنها في أسلوب اندماج الحقوق.

فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أن الفرق في الأصول المتداولة وقدرة ١٥٠ ٠٠٠ ريال يتعلق بالمخزون الذي سيحمل على تكلفة البضاعة المبيعة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، وأن متوسط العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل عشر سنوات، وتستنفد الشهرة على مدى أربعون عاماً، والإلتزامات طويلة الأجل تستحق السداد بعد خمس سنوات، ففي ظل هذه الافتراضات سوف يكون دخل شركة الشروق قبل الضرائب في نهاية سنة ١٤٠٦ أقل بمبلغ ٢٠٣ ٠٠٠ ريال تقريباً في ظل أسلوب الشراء بالمقارنة بأسلوب اندماج الحقوق. ويرجع ذلك إلى زيادة المصروفات في ظل أسلوب الشراء كما يتضح من الجدول التالي:

الفرق في الدخل قبل الضرائب
مقارنة بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق

تكلفة البضاعة المبيعة	١٥٠ ٠٠٠ ريال
استهلاك أصول طويلة الأجل (٤٠٠ ٠٠٠ × $\frac{١}{١٠}$)	٤٠ ٠٠٠
استنفاد الشهرة (١١٦ ٢٥٠ × $\frac{١}{٤٠}$)	٢ ٩٠٦
مصروف الفوائد (٥٠ ٠٠٠ × $\frac{١}{٥}$)	١٠ ٠٠٠
الزيادة في الدخل قبل الضريبة في أسلوب الاندماج عنه في أسلوب الشراء.	٢٠٢ ٩٠٦

وفي واقع الأمر سوف ينخفض دخل شركة الشروق قبل الضرائب عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (السنة التي تم فيها الاندماج) بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال إذا استخدمت أسلوب اندماج الحقوق، ويرجع ذلك إلى أنه في ظل هذا الأسلوب تحمل الفترة بمصروفات تنفيذ عملية الاندماج. ومع ذلك، قد يبدو الغموض في هذه الحالة في ظل حقيقة أخرى وهي أن قائمتي دخل شركتي الشروق والغروب سيتم إدماجهما عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ عند استخدام أسلوب اندماج الحقوق كما سيتضح ذلك في جزء تال.

الفروق في إجمالي رأس المال المدفوع

Differences in Total Paid-in Capital

إذا رجعنا إلى بيانات المثال السابق سنجد أن إجمالي رأس المال المدفوع في شركة الشروق سيكون أقل بمبلغ ١ ٩١٦ ٢٥٠ ريال (٣ ٦١٦ ٢٥٠ - ١ ٧٠٠ ٠٠٠ = ١ ٩١٦ ٢٥٠ ريال) وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنه في أسلوب الشراء. ومن هذا الفرق مبلغ ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال (١ ٤٠٠ ٠٠٠ - ٢٠٠ ٠٠٠ ريال) ترجع للزيادة الصافية في الأرباح المحتجزة بشركة الشروق في ظل أسلوب اندماج الحقوق. وإذا كان القانون يسمح باستخدام هذا المبلغ عند الإعلان عن توزيعات، فعندئذ سيحقق أسلوب اندماج الحقوق ميزة أخرى.

تأثير التباين في معدلات السعر إلى ربحية السهم

Impact of Different Price-Earnings Ratios

من المزايا الأكثر أهمية التي يمكن تحقيقها عند المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق هي التأثير المحتمل على سعر سوق أسهم شركة الشروق إذا كان معدل سعر السهم إلى الربحية في شركتي الشروق والغروب مختلفاً بدرجة ملحوظة قبل حدوث الاندماج. فإذا افترضنا على سبيل المثال أن المقاييس المالية التالية لشركتي الشروق والغروب قبل حدوث الاندماج مباشرة.

	شركة الشروق	شركة الغروب
السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠:		
صافي الدخل	٥٠٠ ٠٠٠*	٣٧٥ ٠٠٠ ريال
	هلله ريال	هلله ريال
ربحية السهم	٥٠ ــ	٧٥ ٣
في يوم ١٤٠٥/١٢/٣٠		
عدد الأسهم العادية المتداولة**	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠ سهم
سعر السهم في السوق	٢٥	٣٠ ريال
معدل السعر إلى الربحية	٥٠	٨

(*) الصافي بعد مصروفات الاندماج التي تبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال.
(**) الأسهم المتداولة على مدى العام.

وبعد تنفيذ عملية الاندماج طبقاً لأسلوب اندماج الحقوق، سوف تفصح قائمة دخل شركة الشروق عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ عن صافي دخل مجمع قدره ٨٧٥ ٠٠٠ ريال ـ هو إجمالي صافي دخل الشركتين. وطبقاً لذلك سوف تزداد ربحية السهم المجمعة في شركة الشروق لتصبح ٧٦ هلله تقريباً، ويتم حسابها بقسمة الأرباح المجمعة وقدرها ٨٧٥ ٠٠٠ ريال على ١ ١٥٠ ٠٠٠ سهم

(١٠٠٠٠٠٠ سهم + ١٥٠٠٠٠ سهم)، وهي الأسهم المتداولة في شركة الشروق خلال السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ . فإذا استمر معدل السعر إلى الربحية في شركة الشروق دون تغيير، فعندئذٍ قد يرتفع سعر السهم في السوق بعد حدوث الاندماج ليصبح ٣٨ ريال للسهم (٥٠ × ٧٦ هلله) أي بزيادة تعادل ٥٢٪. بالإضافة إلى ذلك قد تتمتع شركة الشروق بسمعة طيبة كشركة سريعة النمو.

الانحرافات في تطبيق أسلوب اندماج الحقوق

Abuses Of Pooling Accounting

إن المزايا السابقة التي تنتج عن تطبيق أسلوب اندماج الحقوق، بالإضافة إلى عدم وجود معايير حاسمة في الدراسة رقم (٤٨)، أدى إلى مساوىء خطيرة نتيجة سوء تطبيق هذا الأسلوب. ومن هذه المساوىء تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي على شركات اندمجت في الماضي وفقاً لأسلوب الشراء، والجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في عملية اندماج واحدة، واستخدام أسهم الخزينة في الوفاء بتكلفة الاندماج، وإصدار أوراق مالية غير عادية، ثم تحقيق مكاسب فورية، وغيرها من العيوب التي سوف نوجزها فيما يلي:

(أ) تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي **Retroactive Poolings**

بعد صدور الدراسة رقم (٤٨) عمد بعض المحاسبين إلى تفسير شروطها بطريقة تسمح لهم بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق على بعض حالات الاندماج التي تمت مسبقاً وتمت المحاسبة عنها وفقاً لأساس الشراء كما جاء بالدراسة رقم (٤٠). وترتب على ذلك، وجود عدد ملحوظ من حالات الاندماج التي سبق تسجيلها طبقاً لأساس الشراء في الفترة من أواخر سنة ١٩٥٠ م إلى أوائل سنة ١٩٦٠ م ثم إخضاعها للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي عن طريق تعديل القوائم المالية السابقة. وقد أدى هذا الإجراء إلى إثارة العديد من الأسئلة من قبل مستخدمي القوائم المالية حول مدى سلامة كلتا الطريقتين.

(ب) تطبيق أسلوب اندماج الحقوق إقراراً للواقع **Retrospective Polling**

هناك رأي يقول بأن الشركات الداخلة في اندماج الحقوق تكون مصالحها مندمجة فعلياً قبل إنجاز عملية الاندماج بطريقة قانونية، ويعني هذا أن تطبيق أسلوب اندماج الحقوق ليس إلا إقراراً للواقع الموجود. وفي هذه الحالة يتم تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بعد إقفال السنة المالية للشركة الدامجة، ولكن قبل إصدار قوائمها المالية السنوية بافتراض أن الاندماج قد تم قانونياً خلال السنة الماضية. وعندئذٍ تصدر قائمة الدخل النهائية متضمنة نتائج عمليات الشركة المندمجة عن السنة السابقة. وطبقاً لذلك، فإن ربحية السهم المستهدفة يمكن تحقيقها عن طريق إجراء التسويات اللازمة في ورقة العمل.

(جـ) الجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في عمليات اندماج واحدة **Part-Pooling, Part Purchase Accounting**

يتم المحاسبة في بعض حالات الاندماج التي تنطوي على إصدار أسهم بالإضافة إلى دفع نقدية والتعهد بأذون دفع وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بالنسبة للجزء المتعلق بإصدار الأسهم، أما الجزء الآخر فيتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب الشراء. وهذا الأسلوب المختلط لا يتسق مع الإطار العام للنظرية المحاسبية.

(د) إصدار أسهم خزينة **Treasury Stock Issuances**

إن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تتطلب مبادلة أسهم رأس المال بين الشركات المكونة للإندماج. ومن الطرق المقترحة لتجنب احتمال تخفيض ربحية السهم نتيجة لإصدار أسهم جديدة هو الحصول على أسهم خزينة نقداً ثم إعادة إصدارها لإتمام عملية الإندماج. وإذا كنا نغلب جوهر هذه العملية على مظهرها فهي تعتبر عملية نقدية، وليست مقابل إصدار أسهم رأس مال.

(هـ) إصدار أوراق مالية غير عادية **Issuance of Unusual Securities**

من الوسائل الأخرى التي تستخدم لتقليل الآثار المخفضة لربحية السهم، إقترح البعض استخدام أوراق مالية غير عادية لإتمام الاندماج. وقد تكون هذه الأوراق في شكل أسهم ممتازة، أو فئة خاصة من الأسهم العادية، حيث تكون في

معظم الأحوال قابلة للتحويل إلى أسهم عادية في الشركة الدامجة. وهذه الأوراق المالية غير العادية لا تعتبر أسهم عادية معادلة في جوهرها، ومع ذلك فإن حالات الاندماج التي تنطوي على مثل هذه الأوراق تعالج كاندماج حقوق.

(و) تحقيق مكاسب فورية Creation Of «Instant Earnings»

سبق أن قارنا في الصفحات السابقة قيود اليومية في شركة الشروق وفقاً لأسلوبي اندماج الحقوق والشراء، وقد اتضح لنا أن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق قد يؤدي إلى زيادة فورية في ربحية السهم في السنة التي تم فيها الاندماج. ومن الأساليب الأخرى التي تؤدي إلى تحقيق مكاسب فورية بيع أصول الشركة المندمجة بعد فترة قصيرة من إتمام الاندماج، لأن سعر البيع يكون مرتفعاً عن القيمة الدفترية لهذه الأصول بصفة عامة. ويكون عادةً سعر البيع موازياً للقيمة العادلة الجارية لأسهم رأس المال المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة. ويعني ذلك أن المكاسب الفورية هي في واقع الأمر مكاسب صورية، لأن المبلغ المحصل من بيع الأصول يوازي قيمة الأسهم المصدرة لإتمام الإندماج.

(ز) احتمال إصدار أسهم إضافية Contingent Payouts

إذا كان إدماج حقوق المساهمين مسألة حقيقية وليست صورية، فليس من المتوقع وجود التزامات مشروطة فيما يتعلق بعدد أسهم رأس المال الواجب إصدارها لإتمام الاندماج. وبالرغم من ذلك، فهناك عدد كبير من حالات الاندماج تنطوي على احتمال مشروط لإصدار أسهم إضافية، ومع ذلك يتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

(ح) إخفاء تكاليف تنفيذ الاندماج عند استخدام أسلوب اندماج الحقوق
«Burying» The Costs of Pooling Type Business Combinations

سجلت تكاليف تنفيذ الاندماج في معظم الحالات التي تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق قبل سنة ١٩٧٠ ميلادية في الجانب المدين من علاوة الإصدار بدلاً من تسجيلها كمصروفات اندماج. ويتعارض هذا الأسلوب مع الافتراض الأساسي الذي يقضي بأن اندماج الحقوق ليس في جوهره عملية حيازة أصول شركة بمعرفة

شركة أخرى أو الحصول على رأس مال جديد.

إنحرافات في تطبيق المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء

Abuses of Purchase Accounting

لم يسلم كذلك أسلوب الشراء من سوء التطبيق خلال الفترة من سنة ١٩٥٠ م حتى سنة ١٩٦٠ م. وينصب الخطأ الأساسي في تطبيق هذا الأسلوب على عدم توزيع تكلفة شراء الشركة المندمجة على كل من الأصول الصافية القابلة للتحقق والشهرة التي تم الحصول عليها. واضطرت بعض الشركات إلى استخدام حساب بعنوان «الزيادة في تكلفة صافي الأصول»، والإفصاح عنه في الميزانية العمومية التي صدرت بعد الاندماج كأحد الأصول غير الملموسة ـ الذي لا يخضع عادةً للاستنفاد. ويترتب على ذلك، أن المكاسب التي تتحقق بعد الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء توازي المكاسب التي تتحقق فيما لو استخدم أسلوب اندماج الحقوق. وكما هو الحال أيضاً في أسلوب اندماج الحقوق، غالباً ما تنتج مكاسب فورية نتيجة بيع الأصول القابلة للتحقق بعد الاندماج مباشرة نتيجة إثباتها بقيم منخفضة.

تعديل المعايير والقواعد المحاسبية بمعرفة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين: Action by the AICPA

ظهر رد فعل مجلس المبادىء المحاسبية التابع للمجمع الأمريكي في سنة ١٩٧٠ م في محاولة للقضاء على مساوىء تطبيق أسلوبي اندماج الحقوق والشراء عن طريق التشدد في القواعد التي تسمح بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق، ومن ثم تقييد الحالات التي يمكن أن يطبق عليها هذا الأسلوب. ويشير الرأي المحاسبي رقم (١٦) الذي أصدره المجلس المذكور إلى هذا الاتجاه على النحو التالي:

لقد استنتج المجلس بأن كل من أسلوب الشراء وأسلوب اندماج الحقوق مقبولين عملياً في مجال المحاسبة عن الاندماج، ولكنهما لا يصلحان كبديلين لنفس الحالة، فهناك حالات معينة فقط هي التي يمكن أن يطبق عليها أسلوب اندماج الحقوق، حيث تسجل أصول والتزامات الشركات المندمجة وفقاً لقيمتها الدفترية. أما حالات الاندماج الأخرى، فمن الواجب المحاسبة عنها كعملية حيازة أصول

شركة أو أكثر بمعرفة شركة أخرى. ويجب تحديد تكلفة هذه الأصول على ضوء المبادىء المحاسبية المتعلقة بحيازة الأصول. وعندئذٍ يجب توزيع هذه التكلفة على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً وعلى الالتزامات المفترضة اعتماداً على القيمة العادلة الجارية، أما التكلفة غير الموزعة فيجب معالجتها كشهرة».

ونتيجة لصدور الرأي المحاسبي رقم (١٦) تقلصت حالات سوء تطبيق أسلوبي اندماج الحقوق والشراء التي أشرنا إليها في الجزء السابق. فقد منع هذا الرأي المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي، ومنع كذلك الجمع بين أسلوبي الشراء واندماج الحقوق في المحاسبة عن حالة اندماج واحدة. وقد وضعت قيود على استخدام أسهم الخزينة والأوراق المالية المختلطة لإتمام أي عملية اندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. علاوة على ذلك أصبح أسلوب اندماج الحقوق ممنوعاً في الحالات التي تنطوي على التزامات محتملة أو تعتمد على خطط للتخلص من الأصول التي تم الحصول عليها بعد عملية الاندماج. أما التكاليف المتعلقة بتنفيذ الاندماج فهي تعالج كمصروفات في أسلوب اندماج الحقوق بالرغم من أنها غير قابلة للخصم من وعاء ضريبة الدخل.

الشروط اللازمة لتطبيق أسلوب اندماج الحقوق
Conditions Requiring Pooling Accounting

لقد وضع مجلس المبادىء المحاسبية اثني عشر شرطاً يجب توفرها لكي يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن الاندماج. وتبوب هذه الشروط في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

المجموعة الأولى ـ تتضمن شروطاً تتعلق بالشركات المكونة للإندماج. والهدف من شروط هذه المجموعة التأكد من أن الاندماج هو في حقيقته إدماجاً لحقوق مساهمي شركتين أو أكثر، وأن حقوق مساهمي هذه الشركات كانت مستقلة فعلاً قبل الدخول في عملية الاندماج.

المجموعة الثانية ـ تتضمن شروطاً تتعلق بطريقة إدماج حقوق الملكية. وشروط هذه المجموعة تدعم متطلبات المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق وذلك

عن طريق التأكد بأن الاندماج في جوهره قد تم فعلاً عن طريق مبادلة الأسهم العادية لرأس المال.

المجموعة الثالثة ـ تتضمن شروطاً تتعلق بعدم وجود عمليات مخططة. تمنع شروط هذه المجموعة وجود أي عمليات مخططة تؤدي إلى صورية اندماج الحقوق.

فإذا توفرت الشروط الاثني عشر في عملية الاندماج يجب المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بصرف النظر عن الشكل القانوني للعملية (سواء أكان اندماج قانوني أم سيطرة أم شراء أصول) ويعني ذلك أن الاندماج عن طريق حيازة الأصول يمكن معالجته «كمبادلة لحقوق الأسهم العادية» إذا توفرت فيه شروط المحاسبة وفقاً «لاندماج الحقوق».

ونعرض في نهاية هذا الفصل الشروط الإثنا عشر التي أقرها مجلس المبادىء المحاسبية وهي لا تحتاج إلى تفسير باستثناء أربعة شروط سوف نتناولها بإيجاز في الجزء التالي:

(أ) استقلال الشركات المكونة للإندماج

Independence Of Constituent Companies

لا يجب أن تمتلك أي شركة داخلة في عملية الاندماج أكثر من ١٠٪ من الأسهم العادية لأي شركة أخرى داخلة في الاندماج في تاريخ بدء إجراءات الاندماج حتى يتم تنفيذها. ومخالفة هذا الشرط يعني أن الشركات قد لا تكون مستقلة عن بعضها البعض، لأن ملكية أكثر من ١٠٪ من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها غالباً ما يهيىء الفرصة للشركة المستثمرة أن تؤثر عليها بدرجة أو بأخرى.

(ب) المبادلة الجوهرية للأسهم العادية (لا تقل عن ٩٠٪)

Substantially All Voting Common Stock

يتطلب هذا الشرط أن تكون ٩٠٪ على الأقل من الأسهم العادية المتداولة للشركة المندمجة موضوعاً للمبادلة مع الأسهم العادية للشركة الدامجة. وعند حساب عدد الأسهم المستبدلة يجب استبعاد الأسهم التالية:

١ ـ الأسهم التي تحتفظ بها الشركة الداجة أو أي شركة تابعة لها قبل بداية عملية الاندماج.

٢ ـ الأسهم التي تحصل عليها الشركة الداجة أو أي شركة تابعة لها بعد بدء إجراءات الاندماج بخلاف ما يتم استبداله مقابل الأسهم العادية التي تصدرها الشركة الداجة.

٣ ـ أسهم الشركة المندمجة التي تظل موضوعاً للتداول في تاريخ تمام الإندماج.

علاوة على ذلك، ينبغي أن يؤخذ في الاعتبار أي أسهم عادية خاصة بالشركة الداجة تمتلكها أو تحصل عليها الشركة المندمجة قبل الاندماج، لأن هذه الأسهم يجب تحويلها إلى ما يعادلها من أسهم الشركة المندمجة عند اختبار شرط الـ ٩٠٪.

ولتوضيح كيفية تطبيق مفهوم استقلال الشركات عن بعضها، وإجراء اختبار مدى خضوع ٩٠٪ من الأسهم العادية للشركة المندمجة للمبادلة مع الأسهم العادية للشركة الداجة، نفترض أنه في ١٣ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ بدأت «شركة العادل» و «شركة الشريف» في تنفيذ خطة للإندماج. وفي ظل هذه الخطة، يتم مبادلة ١ $\frac{١}{٢}$ سهم من الأسهم العادية لرأس مال شركة العادل (كانت الأسهم العادية المصدرة قبل تاريخ بدء الخطة ٠٠٠ ٠٠٠ ١ سهم) مقابل كل سهم من الأسهم العادية لشركة الشريف (كانت الأسهم المصدرة قبل تاريخ بدء الخطة ٠٠٠ ١٠٠ سهم).

وفي ذلك الوقت، كانت شركة العادل تمتلك ٧٥٠٠ سهم من أسهم شركة الشريف، بينما كانت شركة الشريف تمتلك ٦٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة العادل، علاوة على احتفاظها بعدد من أسهمها في الخزينة قدره ٥٠٠ سهم. وطبقاً لذلك كانت ما تمتلكه كل شركة من الأسهم العادية المتداولة للشركة الأخرى لا يزيد عن ١٠٪. وهو الأمر الذي يتفق مع شرط استقلال الشركات الداخلة في عملية الاندماج، فشركة العادل تمتلك ٧,٥٤٪ فقط من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف (٧٥٠٠ سهم ÷ ٥٠٠ ٩٩ سهم = ٧,٥٤٪)، وتمتلك شركة الشريف٦ و٪ فقط من الأسهم العادية المتداولة لشركة العادل (٦٠٠٠ سهم ÷ ٠٠٠ ٠٠٠ ١ سهم = ٦و٪). وفي ٢٦ من ربيع الأولى سنة

١٤٠٥، علاوة على ما سبق، اشترت شركة العادل ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف وسددت الثمن نقداً (أي ما يعادل ١,٠٠٥٪)، وفي ٣٠ من جمادي الثانية أصدرت شركة العادل ١٣٦ ٥٠٠ سهم من أسهمها العادية مقابل ٩١ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشريف حتى تكتمل عملية الاندماج.

وعندئذٍ يجب اختبار شرط الـ ٩٠٪ على النحو التالي:

اختبار شرط المبادلة الجوهرية للأسهم العادية وفقاً لمتطلبات المحاسبة بأسلوب اندماج الحقوق

البيان		
إجمالي الأسهم العادية المصدرة بمعرفة شركة الشريف حتى ٣٠ جمادي الثانية	١٤٠٥	١٠٠ ٠٠٠
يطرح أسهم الخزينة		٥٠٠
إجمالي الأسهم العادية المتداولة في ٣٠ جمادي الثانية ١٤٠٥		
يطرح:		٩٩ ٥٠٠
أسهم شركة الشريف المملوكة بواسطة شركة العادل في ١٣ ربيع الأول ١٤٠٥	٧ ٥٠٠	
أسهم شركة الشريف التي تم شرائها بمعرفة شركة العادل نقداً في ٢٦ ربيع الأول ١٤٠٥	١ ٠٠٠	
٣٠ ربيع الأول (٦٠٠٠ ÷ ١)	٤ ٠٠٠	
		١٢ ٥٠٠
عدد الأسهم المتبادلة فعلاً مقابل أسهم شركة العادل		
في تاريخ الاندماج		٨٧ ٠٠٠
تطبيق شرط الـ ٩٠٪ (٩٩ ٥٠٠ × ٩٠٪)		٨٩ ٥٥٠

ويتضح من ذلك أن الأسهم المتاحة للتبادل فعلاً في ٣٠ جمادي الثانية قدرها ٨٧ ٠٠٠ سهم، وهي أقل من ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة في ذلك التاريخ ومن ثم فإن عملية الاندماج لا تتفق وشروط المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. أما الفرق وقدره ٤٠٠٠ سهم بين الأسهم المتبادلة مقابل الاندماج (٨٧ ٠٠٠ سهم) والأسهم المتبادلة فعلاً (٩١ ٠٠٠) هو ما يعادل الأسهم الموجودة لدى الشركة المندمجة من أسهم الشركة الدامجة قبل حدوث الاندماج.

(جـ) القيود على أسهم الخزينة Restrictions on Treasury Stock

حتى يمكن تجنب سوء استخدام أسهم الخزينة في عمليات الاندماج، اشترط الرأي المحاسبي رقم (١٦) أنه إذا كان الاندماج قد تم وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وأن الشركة الدامجة استخدمت أسهم الخزينة في إتمام عملية الاندماج، فمن اللازم أن يكون حيازة الشركة الدامجة لأسهم الخزينة قد تم وفقاً لخطة منظمة. وأن تكون هذه الخطة قد سبق إقرارها قبل سنتين على الأقل من بدء إجراءات الاندماج، ويجب أن تكون حيازة أسهم الخزينة قد تمت وفقاً لخطط الشراء المعلنة مسبقاً، ويطلق على أسهم الخزينة التي تتفق مع القيود السابقة بأنها أسهم خزينة ملائمة (غير مقيدة). وإذا استخدمت أسهم الخزينة الملائمة في ظل أسلوب اندماج الحقوق يتم المحاسبة عنها كما لو كانت ألغيت ثم أعيد إصدارها.

(د) عدم وجود شرط إصدار أسهم في المستقبل No Pending Provisions

حتى يمكن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، لا يجب أن يكون هناك شرط لإصدار أسهم في المستقبل إلى مساهمي الشركة المندمجة بعد البدء في عملية الاندماج. علاوة على ذلك، لا يجب إصدار أسهم إلى طرف ثالث حتى يحل موعد الوفاء بهذا الالتزام المشروط.

الافصاح عن الاندماج في القوائم المالية

Presentation of Business Combinations in Financial Statements

عندما تندمج شركة أو أكثر في شركة قائمة، أو تندمج شركتين أو أكثر لتكوين شركة جديدة، أو عند شراء أصول شركة أخرى يجب أن تتضمن الميزانية العمومية في تاريخ إتمام الاندماج كل الأصول والالتزامات المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج سواء تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق (في حالة سيطرة شركة على أخرى يجب إصدار ميزانية عمومية موحدة والتي تنتج عن العلاقة بين الشركة القابضة والتابعة وسنعرض ذلك تفصيلاً في الفصلين التاليين).
أما إعداد قائمة دخل مجمعة عن الفترة المحاسبية التي يتم فيها الاندماج فسوف يتوقف على ما إذا كانت طريقة المحاسبة عن الاندماج تتم وفقاً لأسلوب الشراء أم أسلوب اندماج الحقوق.

قائمة الدخل في ظل أسلوب الشراء Purchase Method

يجب إذا استخدمنا أسلوب الشراء أن تتضمن قائمة دخل شركة الاندماج عن الفترة المحاسبية التي حدث فيها الاندماج نتائج عمليات الشركة المندمجة بعد تاريخ الاندماج فقط. فعلى سبيل المثال، ستكون قائمة دخل شركة الشروق بعد الاندماج عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وفقاً لأسلوب الشراء مماثلة لقائمة الدخل التي تعدها نفس الشركة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق باستثناء صافي الدخل الذي يبلغ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال ومصروفات العمليات التي تبلغ ١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، كما يتضح من قوائم الدخل التي سنعرضها فيما بعد. (ويرجع سبب التباين إلى وجود ٢٠٠ ٠٠٠ ريال تكاليف تنفيذ الاندماج لا تسجل كمصروفات في أسلوب الشراء ومبلغ ٦٦ ٢٥٠ ريال تعتبر جزءاً من تكلفة صافي الأصول التي تحملتها شركة الشروق، ثم مبلغ ١٣٣ ٧٥٠ ريال خفضت بها علاوة الإصدار).

قائمة الدخل في ظل أسلوب اندماج الحقوق Pooling Method

يجب أن تتضمن قائمة دخل شركة الاندماج إذا تم استخدام أسلوب اندماج الحقوق عن الفترة المحاسبية التي حدث فيها الاندماج نتائج عمليات الشركات المكونة للإندماج كما لو كان الاندماج قد حدث في بداية الفترة المحاسبية. فطبقاً لرأي مجلس المبادىء المحاسبية رقم (٢٠) بعنوان «التغيرات المحاسبية» تؤدي عملية الاندماج التي يتم المحاسبة عنها بأسلوب اندماج الحقوق إلى تغيير في الوحدة المحاسبية موضوع التقرير. وطبقاً لذلك، يجب تعديل القوائم المالية المقارنة عن الفترات السابقة حتى تفصح عن المعلومات المالية الملائمة للوحدة المحاسبية الجديدة. ويستلزم ذلك استبعاد العمليات المتبادلة بين الشركات قبل الاندماج من قوائم دخل شركة الاندماج بنفس الطريقة السابق استخدامها في الفصل السابق المتعلق بالفروع.

إن استخدام هذه الطريقة في الإفصاح تنبع من المفهوم الذي يقوم عليه أسلوب اندماج الحقوق الذي ينطوي على إدماج حقوق المساهمين أكثر منه مجرد حيازة الأصول. وطالما أنه يتم إدماج حقوق المساهمين فمن اللازم إدماج القوائم

المالية السابقة التي تفصح عن التغيرات في هذه الحقوق.

ولتوضيح ما سبق، نفترض أن قائمتي دخل شركتي الشروق والغروب عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (قبل إتمام الاندماج الذي عرضناه في هذا الفصل) كانتا على النحو التالي:

قوائم الدخل للشركات المكونة للإندماج
قبل إتمام عملية الاندماج عن السنة
المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

	شركة الشروق	شركة الغروب
	ريـال	ريـال
المبيعات	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١ ٣٠٠ ٠٠٠*	٩٦٢ ٠٠٠
مصروف الفوائد	١٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٥٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٥٦٢ ٥٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩ ٥٠٠ ٠٠٠	٤ ٦٢٥ ٠٠٠
صافي الدخل	٥٠٠ ٠٠٠	٣٧٥ ٠٠٠

(*) يتضمن هذا المبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مصروفات اندماج.

فإذا افترضنا أن مصروف الفوائد في شركة الغروب يتضمن مبلغ ٢٥ ٠٠٠ ريال مدفوع إلى شركة الشروق على قرض تم سداده قبل ١٤٠٥/١٢/٣٠، وأن إيراد مبيعات شركة الشروق يتضمن ٢٥ ٠٠٠ ريال إيراد الفوائد المحصل من شركة الغروب (تم إثبات إيراد الفوائد ضمن المبيعات بافتراض أن أهميتها النسبية ضئيلة). وعلى ضوء هذه المعلومات يتم إعداد ورقة العمل التالية تمهيداً لإعداد قائمة دخل بعد الاندماج في شركة الشروق وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

شركة الشروق
ورقة عمل لإعداد قائمة دخل مجمعة
(وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

	شركة الشروق	شركة الغروب	الاستبعادات	قائمة الدخل المجمعة
المبيعات	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠) (أ)	١٤ ٩٧٥ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	٣ ٠٠٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٩٦٢ ٠٠٠		٢ ٢٦٢ ٠٠٠
مصروف الفوائد	١٥٠ ٠٠٠	١٠٠ ٥٠٠	(٢٥ ٠٠٠) (أ)	٢٢٥ ٥٠٠
مصروف ضريبة الدخل	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٥٦٢ ٥٠٠		١ ٦١٢ ٥٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩ ٥٠٠ ٠٠٠	٤ ٦٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)	١٤ ١٠٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٥٠٠ ٠٠٠	٣٧٥ ٠٠٠	صفر	٨٧٥ ٠٠٠

(أ) استبعاد الفوائد المحصلة بمعرفة شركة الشروق من شركة الغروب.

الإفصاح عن الاندماج في شكل ملاحظات في القوائم المالية
Disclosure of Business Combinations in Financial Statements

نظراً للطبيعة المعقدة التي تنطوي عليها عمليات الاندماج، ولتأثيرها الكبير على المركز المالي ونتائج عمليات شركة الاندماج، يستلزم الأمر أن يكون الإفصاح شاملاً في الفترة التي حدث فيها الاندماج. ونعرض فيما يلي نموذجين للملاحظات التي وردت في تقارير سنوية نشرت حديثاً متعلقة بشركات مساهمة عامة. والنموذج الأول وفقاً لأسلوب الشراء، أما النموذج الثاني فهو وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

أسلوب الشراء

بتاريخ ١٤٠٦/٤/٢ حصلت الشركة على كل أصول الشركة المندمجة متضمنة المخزون السلعي وقد سدد الثمن نقداً وقدره ٨ ٤٠٠ ٠٠٠ دولار. وقد

تعهدت الشركة أيضاً بمدفوعات مستقبلة حتى شهر رجب ١٤٠٩ مشروطة بالمبيعات التي قد تتم من إحدى العلامات التجارية التي تم الحصول عليها.

وقد تمت المحاسبة عن هذه الأصول وفقاً لأسلوب الشراء، وهناك مبلغ مدفوع بالزيادة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة قدره ٣٩٩ ٠٠٠ دولار سوف يستنفد على خمسة عشر عاماً. وقد تم تسجيل التكاليف المشروطة كأصل غير ملموس قابل للاستنفاد على مدى فترة الالتزام. هذا وتتضمن قائمة الدخل الموحدة نتائج عمليات الشركة المندمجة منذ تاريخ إدماجها. هذا وقد تم تعديل البيانات المقارنة لتعكس تسوية الأصول غير الملموسة، وطبقاً لذلك فإن المبيعات عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠، والسنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هي ٠٠٠ ٦٢٧ ٧٩٣ دولار و ٠٠٠ ٧١٥ ٧٧٧ دولار على التوالي وصافي الدخل ٠٠٠ ٨٧٩ ٩ دولار، ٠٠٠ ٠١٥ ١٢ دولار على التوالي، وربحية السهم ١,١٧ دولار و ١,٤٠ دولار على التوالي.

أسلوب اندماج الحقوق **Pooling of Interests**

في شهر ذي الحجة ١٤٠٥ أدمجت الشركة شركة أخرى مقابل إصدار ٠٠٠ ٤٧٧ ٦ سهم من الأسهم العادية للشركة. وقد تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وطبقاً لذلك، تم تعديل كل البيانات المالية الخاصة بالفترات المحاسبية السابقة قبل الاندماج حتى يمكن تجميع عمليات الشركة مع عمليات الشركة المندمجة.

ونوضح فيما يلي صافي الإيرادات وصافي الدخل لكلتا الشركتين بصفة مستقلة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ مقارنة مع السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠ هـ.

	صافي الإيرادات (بالمليون ريال)	صافي الدخل (بالمليون ريال)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠		
الشركة الدامجة (وفقاً للتقارير السابقة)	١ ٨٤٨	٤٣
الشركة المندمجة	١٣٧	١٠
شركة الاندماج	١ ٩٨٥	٥٣
عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠		
الشركة الدامجة (وفقاً للتقارير السابقة)	٢ ٥٨٢	٩٠
الشركة المندمجة	١٥٠	١١
شركة الاندماج	٢ ٧٣٢	١٠١

موضوعات أخرى في المحاسبة عن الاندماج

Other Topics in Accounting for Business Combination

الاندماج لتكوين شركة جديدة وفقاً لأسلوب الشراء: لأن الشركة الجديدة تصدر أسهم رأس مال لإتمام الاندماج، فيجب اختيار إحدى الشركات المكونة للاندماج واعتبارها شركة دامجة (Combinor) وفقاً للرأي المحاسبي رقم (١٦) الذي عرضنا في بداية هذا الفصل. وبعد تحديد الشركة الدامجة تسجل الشركة الجديدة صافي الأصول التي حصلت عليها من الشركة الدامجة وفقاً للقيمة الدفترية التي تظهر في سجلاتها المحاسبية، أما صافي الأصول التي تحصل عليها من الشركة أو الشركات المندمجة الأخرى فتسجل في الشركة الجديدة وفقاً لقيمتها العادلة الجارية.

ولتوضيح ذلك نفترض أن شركتي الشمال والجنوب قررتا الاندماج عن طريق تكوين شركة جديدة باسم شركة الشروق، على أن تتم المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وقد كانت الميزانيتان العموميتان لكلتا الشركتين في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ، قبل الاندماج مباشرة، على النحو التالي:

شركة الشمال وشركة الجنوب
الميزانيتان العموميتان (قبل الاندماج)
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	شركة الشمال	شركة الجنوب
الأصـــول		
الأصول المتداولة	٦٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
العقارات والمعدات (صافي)	١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
جملة الأصول	٢ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٠٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، قيمة إسمية عشرة ريالات	٤٣٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ١٧٠ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠
جملة الإلتزامات وحقوق الملكية	٢ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٠٠ ٠٠٠

وقد كانت القيمة العادلة الجارية لالتزامات كلتا الشركتين مساوية للقيمة الدفترية أما القيم العادلة الجارية لـلأصول القابلة للتحقق فقد كانت على النحو التالي:

القيمة العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	شركة الشمال	شركة الجنوب
الأصول المتداولة	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠ ريال
العقارات والمعدات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
الأصول الأخرى	٥٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
الجملة	٣ ٣٠٠ ٠٠٠	٢ ٣٠٠ ٠٠٠

هذا وقد أصدرت شركة الشروق (المكونة حديثاً) ٧٤ ٠٠٠ سهم بـدون قيمة

اسميـة، وبدون قيمـة اعتباريـة، وقد تم الاتفـاق عـلى تحـديـد قيمـة السهم بمبلغ ٦٠ ريـالاً وفقاً لتقـويم صافي الأصـول القابلة للتحقق والشهـرة في كلتا الشـركتـين المكونتين للإندماج وذلك على النحو التالي:

	شركة الشمال	شركة الجنوب
القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق:		
شركة الشمال (٨٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠٠٠ + ٥٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠		
– ٥٠٠٠٠٠ ريال)	٢٤٠٠٠٠٠	
شركة الجنوب (٥٠٠٠٠٠ + ١٤٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠ – ٣٠٠٠٠٠		
– ٢٠٠٠٠٠ ريال)		١٨٠٠٠٠٠
الشهرة	١٨٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول	٢٥٨٠٠٠٠	١٨٦٠٠٠٠
عدد أسهم رأس المال الواجب أن تصدرها شركة الشروق لحملة أسهم شركتي الشمال والجنوب طبقاً للقيمة المتفق عليها للسهم وقدرها ٦٠ ريالاً.	٤٣٠٠٠ سهم	٣١٠٠٠ سهم

ولأن مساهمي شركة الشمال السابقين حصلوا على الجـزء الأكبر من أسهم ملكية الشركة الجديدة (٤٣ أو ٥٨٪) فسوف تعتبر شركة الشمال بمثابة الشركـة الدامجة فإذا افترضنا أن شركة الشروق (التي كونت حديثاً) دفعت تكاليف اندماج قدرها ٢٠٠٠٠٠ ريال، وبناءً على ذلك تظهر قيود اليومية في دفاتر شركة الشروق بعد إتمام الاندماج على النحو التالي:

شركة الشروق

قيود اليومية

في ١٤٠٨/١٢/٣٠

مدين	دائن	البيان
٤٤٤٠٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأسمال شركتي الشمال والجنوب (٧٤٠٠٠ سهم × ٦٠ ريال)
	٤٤٤٠٠٠٠	أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية.
		إثبات إدماج شركتي الشمال والجنوب وفقاً لأسلوب الشراء.
١١٠٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأسمال شركتي الشمال والجنوب
٩٠٠٠٠		أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية.
	٢٠٠٠٠٠	النقدية.

إثبات دفع التكاليف المباشرة التي حدثت بمناسبة اندماج شركتي الشمال والجنوب. وقد حملت الرسوم القانونية على تكلفة الاستثمار، أما تكاليف الاندماج الأخرى فقد خفض بها المتحصل من إصدار الأسهم.

مدين	دائن	البيان
١ ١٠٠ ٠٠٠		الأصول المتداولة (٦٠٠ ٠٠٠ + ٥٠٠ ٠٠٠ ريال)
٣ ٢٠٠ ٠٠٠		العقارات والمعدات (١ ٨٠٠ ٠٠٠ + ١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال)
٨٠٠ ٠٠٠		الأصول الأخرى (٤٠٠ ٠٠٠ + ٤٠٠ ٠٠٠ ريال)
٨٥٠ ٠٠٠		الشهرة
	٧٠٠ ٠٠٠	الالتزامات قصيرة الأجل (٤٠٠ ٠٠٠ + ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)
	٧٠٠ ٠٠٠	الالتزامات طويلة الأجل (٥٠٠ ٠٠٠ + ٢٠٠ ٠٠٠ ريال)
	٤ ٥٥٠ ٠٠٠	الاستثمار في شركتي الشمال والجنوب (٤ ٤٤٠ ٠٠٠ + ١١٠ ٠٠٠ ريال).

إثبات توزيع تكلفة الاستثمار على الأصول القابلة للتحقق والالتزامات، وفقاً للقيمة الدفترية لصافي أصول شركة الجنوب المندمجة. وقد تم تحديد الشهرة كما يلي:

البيان	المبلغ
إجمالي تكلفة الاستثمار (٤ ٤٤٠ ٠٠٠ + ١١٠ ٠٠٠)	٤ ٥٥٠ ٠٠٠ ريال
يطرح القيمة الدفترية لصافي أصول والتزامات شركة الشمال	(١ ٩٠٠ ٠٠٠)
صافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الجنوب	(١ ٨٠٠ ٠٠٠)
الشهرة	٨٥٠ ٠٠٠

ونلاحظ من قيد اليومية السابق أن صافي أصول الشركة الدامجة قد سجلت بقيمتها الدفترية، ولأن تكاليف الاندماج المباشرة بلغت ١١٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تكون الشهرة ٨٥٠ ٠٠٠ ريال، وليس ٢٤٠ ٠٠٠ ريال (١٨٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠ = ٢٤٠ ٠٠٠ ريال) وهو المبلغ المخصص للشهرة عند تحديد عدد أسهم رأس المال الواجب إصدارها لإتمام الاندماج.

التكاليف المشروطة التي تحدث بعد الاندماج

كما أشرنا في بداية هذا الفصل، يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند قياس تكلفة الشركة المندمجة التكاليف المشروطة التي يمكن تحديدها في تاريخ الاندماج وفقاً

لأسلوب الشراء. وأي تكاليف تتحقق شروطها بعد ذلك يجب تسجيلها كتكاليف إضافية.

فإذا رجعنا إلى مثالنا السابق عن شركة الخليج التي سبق أن اشترت أصول شركة الأمل في الثاني من محرم ١٤٠٦، حيث يفترض أنه بعد مرور عام من تاريخ الاندماج، باعت شركة الخليج ٣٠٠ وحدة من المخزون الراكد الخاص بشركة الأمل (وهو المخزون الذي قومته شركة الخليج بدون قيمة في تاريخ الاندماج). وكانت هناك ضرائب مدفوعة مقدماً بمعرفة شركة الأمل قدرها ٥٨٠٠٠ ريال (تستبعد من دخل المنتجات الراكدة). وطبقاً لهذه المعلومات يجب أن تسجل شركة الخليج القيد التالي في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ:

٥٠٠٠٠		الشهرة
	٥٠٠٠٠	المبالغ المستحقة لشركة الأمل.

إثبات استحقاق التكاليف المشروطة المتعلقة بعملية الاندماج التي تمت في الثاني من محرم ١٤٠٦ كما يلي:

المبيعات من المنتجات الراكدة (٣٠٠ وحده × ١٠٠ ريال)	٣٠٠٠٠
وفر ضريبي كان متاح لشركة الأمل	
(٥٨٠٠٠٠ ريال - ٥٠٠٠٠٠ ريال) × ٠,٢٥	٢٠٠٠٠
جملة	٥٠٠٠٠

هذا وتستنفد الشهرة الإضافية التي ظهرت في القيد السابق على مدى العمر الاقتصادي المتبقي للشهرة المسجلة عند حدوث الاندماج.

فضلاً عما سبق، قد تنطوي بعض عمليات الاندماج التي تتم وفقاً لأسلوب الشراء على تكاليف مشروطة يتوقف حدوثها على التقلب في أسعار الأسهم المصدرة بمعرفة الشركة الدامجة في الفترة أو الفترات التالية للإندماج عن قدر معين، فيجب على الشركة الدامجة تعويض مساهمي الشركة المندمجة سواء بدفع نقدية أو أي أصول أخرى أو إصدار أسهم إضافية.

فعلى سبيل المثال، نفترض أن شركة النرجس اندمجت في شركة البستان في

الثاني من محرم ١٤٠٨ وفقاً للقيد التالي:

١ ٤٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأسمال النرجس
(١٢٠ ٠٠٠ × ١٢ ريالاً)
٦٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال، قيمة اعتبارية ٥ ريالات
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ٥ ريالات)
٨٤٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار.

إثبات إدماج شركة النرجس في شركة البستان.

ونفترض أن شروط الاندماج نصت على أن تصدر شركة البستان أسهم إضافية إلى مساهمي شركة النرجس القدامى إذا انخفض سعر السهم في السوق عن ١٢ ريالاً في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ . وإذا افترضنا أن سعر السهم المصدر بمعرفة شركة البستان في ذلك التاريخ كان عشرة ريالات، فعندئذٍ يجب أن تسجل شركة البستان القيد التالي في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

١٢٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار (٢٤ ٠٠٠ سهم × ٥ ريالات)
١٢٠ ٠٠٠ الأسهم الواجب إصدارها مقابل التكاليف المشروطة

إثبات أسهم رأس المال الإضافية الواجب إصدارها طبقاً لشروط الاندماج الذي تم في الثاني من محرم ١٤٠٨ هـ على النحو التالي:

القيمة المطلوبة عن الأسهم المصدرة لإتمام الاندماج ١ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ١٢ ريال)
يطرح القيمة السوقية لهذه الأسهم في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ ١ ٢٠٠ ٠٠٠
(١٢٠ ٠٠٠ سهم × ١٠ ريال)
القيمة السوقية للأسهم الإضافية المطلوب إصدارها ٢٤٠ ٠٠٠ ريال

عدد الأسهم الإضافية الواجب إصدارها
(٢٤٠ ٠٠٠ ريال ÷ ١٠ ريال) ٢٤ ٠٠٠ سهم

ويتفق القيد السابق مع الشروط الي وردت في الرأي المحاسبي رقم (١٦)

الصادر عن مجلس المبادىء المحاسبية، وذلك وفقاً لما يلي[١]:

«. . . لا يؤثر إصدار أسهم إضافية أو تسليم أي أصول أخرى على تكلفة الشركة المندمجة، بصرف النظر عما إذا كانت الشروط تنص على ألا ينخفض سعر السهم المصدر بمعرفة الشركة الدامجة عن قدر معين، أو يجب أن يرتفع سعر السهم إلى حد معين بعد فترة من تاريخ الاندماج. فإذا وقع الشرط المنصوص عليه في تاريخ الاندماج واضطرت الشركة الدامجة أن تدفع تكاليف إضافية، فيجب أن تسجل هذه التكاليف وفقاً للقيمة العادلة الجارية. ويجب في نفس الوقت تخفيض قيمة الأسهم المصدرة في تاريخ الاندماج إلى أدنى قيمة جارية لها، هذا ويترتب على تخفيض قيمة الأسهم السابق إصدارها إلى قيمتها العادلة الجارية الأخيرة تسجيل خصم على هذه الأسهم، حيث يجب استنفاده من تاريخ إصدار الأسهم الإضافية».

تقويم المعايير المحاسبية المتعلقة باندماج الشركات

Appraisal of Accounting Standards for Business Compinations

قد تكون المعايير المحاسبية المتعلقة بالاندماج والتي عرضناها في هذا الفصل موضوعاً للإنتقاد بسبب عدم اتساقها مع الإطار النظري للمحاسبة. ونتناول في الجزء التالي أهم الانتقادات لكل من أسلوبي الشراء واندماج الحقوق.

انتقاد المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء

Criticism of Purchase Accounting

يركز الانتقاد الموجة للمحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء بصفة أساسية على الاعتراف بالشهرة. فكثير من المحاسبين يعترضون على أسلوب تقدير الشهرة كما جاء بالرأي المحاسبي رقم (١٦)، حيث تحدد كمبلغ متبقي بعد تخصيص جزء من تكلفة الشراء على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً. ويدعمون اعتراضهم بأن المبلغ *المخصص للشهرة وفقاً لهذه الطريقة قد يكون متعلقاً بأصل آخر غير ملموس وقابل* للتحقق ذاتياً. وطبقاً لذلك، يرى هؤلاء المحاسبين بأنه يجب تقويم الشهرة في حالة

(١) Ibid pp 316-317

الاندماج بطريقة مباشرة باستخدام أي من الأساليب المألوفة التي تتضمنها مراجع المحاسبة المتوسطة. وإذا تبقى جزء من التكلفة بعد إجراء التخصيص المباشر على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً سواء ملموسة أو غير ملموسة بما في ذلك الشهرة، فإن هذا الجزء المتبقي يجب إعادة تخصيصه على هذه الأصول مرة أخرى وفقاً للقيم التي سبق أن خصصت لها في الأجزاء الأولى.

علاوة على ما سبق، يرى البعض أن إلزام الشركات باستنفاد الشهرة وفقاًللرأي المحاسبي رقم (١٧) يعتبر أمراً غير ملائماً بالنسبة للشهرة المترتبة على الاندماج. ويوصي هؤلاء المحاسبون بمعالجة المبلغ المخصص للشهرة المترتبة على الاندماج بتخفيضها من حقوق المساهمين في شركة الاندماج.

وهناك انتقاد آخر موجة لكيفية معالجة الشهرة السالبة، وهو الأمر الذي يحدث عندما تقل تكلفة شراء الشركة المندمجة عن قيمتها العادلة الجارية. ومحور هذا الانتقاد أن تخفيض القيم العادلة الجارية المحددة مسبقاً للأصول بقيمة النقص في تكلفة الشراء يتم بطريقة حكمية ولا يستند إلى أي أساس نظري. وبدلاً من ذلك يقترح البعض استنفاد كل المبلغ الناتج عن زيادة القيمة العادلة الجارية عن تكلفة الشراء.

وأخيراً يتساءل البعض الآخر من المحاسبين عن تجاهل القيم العادلة الجارية لصافي أصول الشركة الدامجة ـ وبصفة خاصة الشهرة ـ عند استخدام أسلوب الشراء. ومبرر هذا التساؤل أن الاكتفاء بإثبات القيم العادلة الجارية للشركة المندمجة فقط يؤدي إلى عدم الاتساق وخاصة إذا كانت الشركات المكونة للإندماج كبيرة.

الانتقادات الموجهة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Criticism of Pooling Accounting

نوجز فيما يلي أهم الاعتراضات الموجهة لأسلوب اندماج الحقوق:

١ ـ بالرغم من أن الرأي المحاسبي رقم (١٦) تضمن معايير دقيقة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، فإن هذا الأسلوب يقوم على افتراض ضعيف.

ومضمـون هذا الافتـراض ـ أنه في بعض حـالات الاندمـاج التي تنـطوي عـلى مبادلة أسهم الملكية هي في مضمونها اندماجاً لحقوق المساهمين أكـثر منها حيـازة أصول. ومثل هذا الافتراض من الصعب تبريره من منظور النظرية المحاسبية. فهنـاك أكثر من بحث محـاسبي أوصى بإلغـاء المحاسبـة وفقـاً لأسلوب انـدمـاج الحقوق في حالات الاندماج التي تتم بين شركات مستقلة.

٢ ـ لم يكن هناك إفصاحاً صريحاً للقيمة العـادلة الجـارية الخـاصة بـالأسهـم المصدرة بمعـرفة الشـركة الـداجمة عنـد المحاسبـة عن الاندمـاج وفقـاً لأسلوب انـدمـاج الحقـوق. ومتطلبـات الإفصاح التي وردت بـالرأي المحـاسبي رقم (١٦) كانت مقصورة على بيان عدد الأسهم العادية المصدرة فقط. وطبقاً لذلك، لا توجد وسيلة للتأكد من القيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة لإتمام الاندماج.

٣ ـ لا يتم المحاسبة عن أصول الشركة المندمجـة وفقاً لأسلوب انـدماج الحقـوق وفقاً للتكلفة التي تحملتها الشركة الداجمة. فإذا رجعنا إلى مثـالنا عن انـدماج شـركة الشروق والغروب سنجد أن صافي أصول شركة الغروب قـد سجلت في دفاتـر شـركـة الشــروق وفقـاً لقيمتهــا الـدفتــريـة في شــركـة الغــروب وقـدرهــا ٠٠٠ ١٠٠ ٣ ريـال وهذه القيمـة تقل بمبلغ ٢٥٠ ٧١٦ ريـال عن تكلفة صـافي أصــول شــركــة الـغــروب كـما ظـهــرت في أسـلوب الـشــراء وقــدرهــا ٢٥٠ ٨١٦ ٣ ريال.

٤ ـ يتـرتب على الإفصـاح غير المـلائم لقيم الأصول إظهـار صـافي دخـل الفتـرات المحاسبية التالية للإندماج بطريقة غير ملائمة أيضاً.

ويتضـح من ذلك أن الانتقـادات الموجهـة لأسلوب انـدمـاج الحقـوق تعتبـر منطقية ويصعب الرد عليها. وبالرغم من وجـود عيوب في المحـاسبة وفقـاً لأسلوب الشراء فهو من الناحية النظرية يعد أكثر ملاءمة من المحاسبة وفقـاً لأسلوب اندمـاج الحقوق.

دراسة FASB للمحاسبة عن اندماج الشركات

FASB Study of Accounting for Business Combination

نتيجة عدم الرضا والانتقادات الموجهة للمحاسبة عن اندماج الشركات، فقد بدأ مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بعد تكوينه بفترة قصيرة بإدراج هذا الموضوع في جدول أعماله، وفي سنة ١٩٧٦ ميلادية أصدر المجلس المذكور دراسة تضمنت استعراضاً وتحليلاً للقضايا المتعلقة بالمحاسبة عن الاندماج والأصول غير الملموسة المشتراة. ومع ذلك فقد أجل FASB هذه الدراسة انتظاراً للإنتهاء من مشروعه المتعلق بتطوير الإطار النظري للمحاسبة وإعداد التقارير المالية. ولذلك اضطر FASB إلى استبعاد موضوع الاندماج من جدول أعماله في سنة ١٩٨١ م لعدم أهميته النسبية في مقابل القضايا الأخرى المعروضة للمناقشة والدراسة.

ملحق حول الشروط الواجب توافرها للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Appendix: Specified Conditions for Pooling-Of-Interests Accounting

المجموعة الأولى ـ الشروط المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج:

(أ) أن تكون كل شركة داخلة في عملية الاندماج مستقلة بذاتها، وأن لا تكون تابعة أو قطاعاً لشركة أخرى خلال السنتين السابقتين لبدء خطة الاندماج.

(ب) أن تكون الشركات المكونة للإندماج مستقلة عن بعضها.

المجموعة الثانية ـ الشروط المتعلقة بطريقة إدماج حقوق الملكية:

(أ) أن ينفذ الاندماج في عملية واحدة، أو يتم طبقاً لخطة محددة خلال سنة واحدة من بدء هذه الخطة.

(ب) أن تصدر الشركة الدامجة أسهم عادية فقط يكون لها نفس الحقوق المتاحة لأسهمها العادية المتداولة مقابل عدد جوهري من الأسهم العادية للشركة الأخرى بحيث تؤثر في التصويت في تاريخ إتمام خطة الاندماج.

(جـ) لا يجب أن تقوم أي شركة من الشركات المكونة للإندماج بتغيير هيكل الملكية لأسهمها العادية بأمل التأثير في الاندماج، سواء خلال السنتين

السابقتين لبدء خطة الاندماج، أو بين تاريخي بدء إجراءات الاندماج وإتمامه. وقد تتضمن هذه التغيرات إصدار أسهم إضافية وتوزيعها على المساهمين، أو مبادلة أو إلغاء الأسهم العادية.

(د) إذا قامت إحدى الشركات المكونة للإندماج باسترداد بعض من أسهمها العادية، فلا يجب أن يكون ذلك لأغراض إتمام الإندماج، وإذا تم الاسترداد لأغراض أخرى في الفترة من بداية خطة الاندماج حتى انتهائها فلا يجب أن يزيد عدد الأسهم المستردة عن الحد المعقول.

(هـ) أن تبقى نسبة حق الملكية للمساهم العادي إلى حق الملكية لمساهمي الشركة الداخلة في الاندماج كما هي بعد مبادلة الأسهم لتنفيذ الاندماج.

(و) لا يجب تجريد الأسهم العادية الناتجة عن الاندماج من حقها في التصويت أو تقييد حملة هذه الأسهم عن ممارسة هذا الحق.

(ز) أن يتم تنفيذ الاندماج في التاريخ المحدد في الخطة، وأن لا تتضمن الخطة شروطاً تستهدف تأجيل إصدار الأوراق المالية أو الوفاء بتكلفة الشراء بعد أجل.

المجموعة الثالثة ـ الشروط التي تحول دون صورية الاندماج

(أ) لا توافق شركة الاندماج على إلغاء أو استعادة كل أو جزء من الأوراق المالية المصدرة ـ سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ـ المتعلقة بإتمام الاندماج.

(ب) لا يجب أن تدخل شركة الاندماج في أي ترتيبات مالية أخرى لصالح المساهمين القدامى للشركات الداخلة في الاندماج، مثال ذلك تعهد شركة الاندماج بضمان قرض مضمون بالأسهم المصدرة في عملية الاندماج وهو الأمر الذي يؤدي في جوهره إلى صورية عملية المبادلة.

(جـ) لا يجب أن تسعى شركة الاندماج أو تخطط للتخلص من جزء جوهري من أصول الشركات المكونة للإندماج خلال سنتين بعد إتمام الإندماج باستثناء عمليات التخلص العادية التي تتم في نطاق النشاط العادي للشركة، أو التخلص من التسهيلات المزدوجة (المكررة) أو لزيادتها عن الطاقة المطلوبة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) وضح المقصود باندماج الشركات.

(٢) وضح الفرق بين الاندماج في شركة قائمة والاندماج لتكوين شركة جديدة.

(٣) حدد الطريقتين اللتين تستخدمان، بصورة مستقلة أو مشتركة، لتحديد السعر المناسب لشراء الشركة المندمجة عند المحاسبة عن عملية الاندماج.

(٤) بين كيف تتم المحاسبة عن كل بند من بنود تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية، باستخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن عملية الاندماج:

أ ـ تكاليف طبع نماذج التفويض التي سترسل إلى مساهمي الشركة الدامجة، قبل الاجتماع الخاص بالتصديق على شروط الاندماج.

ب ـ الرسوم القانونية الخاصة بتنفيذ عملية الاندماج.

جـ ـ أتعاب المحاسبون القانونيون المتعلقة بمراجعة عمليات الاندماج.

د ـ تكاليف إصدار الأوراق المالية الخاصة بالاندماج.

هـ ـ رسوم توثيق عقد الاندماج.

و ـ أتعاب المحاسبون القانونيون الخاصة بالاستشارات الضريبية في عملية الاندماج.

(٥) «غالباً ما يظهر مصطلح «الشهرة» مرتبطاً بعمليات الاندماج». إشرح المقصود بالشهرة والشهرة السالبة.

(٦) أ ـ إشرح المقصود بالتكاليف المشروطة في عمليات الاندماج.

ب ـ إذا تضمنت خطة عملية الاندماج اتفاقاً خاصاً بالتكاليف المشروطة، فهل من الملائم استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عن الاندماج؟ إشرح.

(٧) كيف يتم تخصيص تكلفة شراء الشركة المندمجة طبقاً لأسلوب الشراء في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(٨) أي جزء من تكلفة شراء الشركة المندمجة يخصص للإعفاء الضريبي غير المستخدم على الاستثمارات بواسطة الشركة المندمجة، في حالة استخدام أسلوب الشراء للمحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(٩) وضح المقصود بمصطلح «الأحداث المشروطة المتوقعة».

(١٠) وضح الفرق بين أسلوب الشراء وأسلوب اندماج الحقوق من ناحية العلاقة بين شركات الاندماج وشركة الاندماج (غير مطلوب مناقشة الفروق المحاسبية).

(١١) إذا توفرت في عملية الاندماج الشروط الاثني عشر المطلوبة لمعالجتها بأسلوب اندماج الحقوق، فما الأثر المحاسبي لذلك بالمقارنة مع أسلوب الشراء؟

(١٢) علق على العبارة التالية:

«يمكننا القول بأن عمليات الاندماج بين وحدات اقتصادية مستقلة ليست إلا عمليات مبادلة تنطوي على تحويل أصول، وأن دور المحاسبة يكون ضرورياً للمحاسبة عن عمليات المبادلة، لكي تعكس نتائج عمليات الاندماج بصورة صحيحة».

(١٣) ناقش بعض الأسباب التي أدت إلى شيوع استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عمليات الاندماج.

(١٤) حدد خمسة انحرافات نتجت عن المحاسبة وفاً لأسلوب اندماج الحقوق خلال الستينات.

(١٥) هل تختلف المعالجة المحاسبية لحساب علاوة الإصدار، وفقاً لأسلوب الشراء عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، عند المحاسبة عن عمليات الاندماج؟

(١٦) وضح الفرق بين تطبيق أسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي، وتطبيقه عن فترة مالية سابقة.

(١٧) «أحد الانتقادات الموجهة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق» تحقيق مكاسب فورية». كيف تتحقق هذه المكاسب؟

(١٨) ما المعلومات اللازم الإفصاح عنها في المذكرات الملحقة بالقوائم المالية التي تعد في شركة الاندماج عقب عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

(١٩) ما الانتقادات التي وجهت إلى تطبيق أسلوب الشراء للمحاسبة عن عمليات الاندماج؟

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ أي الأسس التالية يعتبر أكثر ملائمة لتقويم الأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء، عند المبادلة مقابل نقدية بدلاً من إصدار أسهم عادية؟

أ ـ القيمة العادلة الجارية.

ب ـ القيمة الدفترية.

جـ ـ التكلفة الأصلية مضافاً إليها أي زيادة في سعر الشراء عن القيمة الدفترية للأصول الرأسمالية التي تم الحصول عليها.

د ـ التكلفة الأصلية.

٢ ـ لكي يمكن استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عن عملية الاندماج يجب أن يكون الحد الأدنى لعدد الأسهم العادية للشركة المندمجة، والذي تم مبادلته مع الأسهم العادية للشركة الدامجة:

أ ـ ١٠٠٪.

ب ـ ٩٠٪.

جـ ـ ٨٠٪.

د ـ ٥١٪.

٣ ـ كيف يتم تقويم الالتزامات طويلة الأجل المؤكدة عند الاندماج طبقاً لكل من الأسلوبين التاليين:

	أسلوب الشراء	أسلوب اندماج الحقوق
أ ـ	القيمة الدفترية	القيمة الدفترية
ب ـ	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
جـ ـ	القيمة العادلة الجارية	القيمة العادلة الجارية
د ـ	القيمة العادلة الجارية	القيمة الدفترية

٤ ـ أصدرت الشركة الدامجة أسهماً ممتازة ليس لها حق التصويت بقيمة عادلة جارية قدرها ٠٠٠ ٠٠٠ ٤ ريال، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة للشركة المندمجة. وتمتلك الشركة المندمجة، في تاريخ المبادلة، أصولاً قابلة للتحقق ذاتياً قيمتها الدفترية ٠٠٠ ٢٠٠٠ ريال، وقيمتها العادلة الجارية ٠٠٠ ٥٠٠ ٢ ريال. كما أصدرت الشركة الدامجة، بالإضافة إلى ذلك أسهماً ممتازة قيمتها ٠٠٠ ٤٠٠ ريال كأتعاب للأشخاص الذين قاموا بالفحص والاستقصاء، وإعداد الترتيبات اللازمة لإتمام عملية الاندماج. فعندئذٍ يجب على الشركة الدامجة، نتيجةً لهذه العملية، إثبات الزيادة في صافي الأصول:

أ ـ بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ ريال.
ب ـ بمبلغ ٠٠٠ ٥٠٠ ٢ ريال.
جـ ـ بمبلغ ٠٠٠ ٩٠٠ ٢ ريال.
د ـ بمبلغ ٠٠٠ ٤٠٠ ٤ ريال.
هـ ـ بمبلغ آخر هو ٠٠٠ ٠٠ ريال.

٥ ـ الشهرة الناتجة عن عملية الاندماج:

أ ـ يجب معالجتها كمصروف في السنة التي تم فيها الاندماج.
ب ـ تكون أصلاً غير خاضع للاستنفاد.
جـ ـ تكون أصلاً غير ملموس.
د ـ تظهر مع استخدام أسلوب اندماج الحقوق.

٦ ـ أي العبارات التالية تمثل انحراف متوقع ظهوره عند المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

أ ـ تكون أصول الشركة المندمجة مقومة بالزيادة، عندما يخصص السعر المدفوع من الشركة الدامجة على أصول محددة.

ب ـ تكون التزامات الشركة المندمجة مقومة بالنقص، عندما يخصص السعر المدفوع من الشركة الدامجة على التزامات محددة.

جـ ـ يخصص المبلغ غير المستحق من التكلفة للشهرة، مما يهيىء الفرصة، للتقرير عن المكاسب المجمعة بالزيادة.

د ـ تنشأ الزيادة في مكاسب شركة الاندماج نتيجة عملية الاندماج فقط، وليس نتيجة كفاءة العمليات الفعلية للشركة.

التمرين الثاني:

تأسست «شركة جـ» نتيجة اندماج كل من «شركة أ» و «شركة ب» لتكوين شركة جديدة، وتمت المحاسبة عن عملية الاندماج هذه باستخدام أسلوب اندماج الحقوق. وقد أصدرت «شركة جـ» الجديدة في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ، ٦٥ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لكل من «الشركة أ» و «الشركة ب». وكانت حقوق المساهمين في «شركة أ» و «شركة ب» في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ على الوجه التالي:

	شركة أ	شركة ب	الاجمالي
رأسمال الأسهم العادية، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	١٥٠ ٠٠٠ ريال	٤٥٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٢٠ ٠٠٠	٥٥ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١١٠ ٠٠٠	٢١٠ ٠٠٠	٣٢٠ ٠٠٠
	٢٨٠ ٠٠٠ ريال	٧١٥ ٠٠٠ ريال	٩٩٥ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

تحديد رصيد حساب علاوة الإصدار عقب عملية الاندماج مباشرة، مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

التمرين الثالث:

اشترت الشركة الداجمة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندمجة بمبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً. ولم يكن لدى الشركة المندمجة استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية في تاريخ الاندماج، وكان عليها التزامات مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي القيمة العادلة الجارية لأصول الشركة المندمجة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ:

أصول متداولة	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٦٠٠ ٠٠٠
إجمالي القيمة العادلة الجارية	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة الداجمة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٣ هـ لإثبات عملية الاندماج مع الشركة المندمجة. مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

التمرين الرابع:

أصدرت «شركة الفن الرفيع» (الشركة الداجمة) أسهماً ممتازة قيمتها العادلة الجارية ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال مقابل جميع الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجمال» التي تملك صافي أصول قابلة للتحقق ذاتياً قيمتها الدفترية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال وقيمتها العادلة الجارية ٦٠٠ ٠٠٠ ريال. كما أصدرت «شركة الفن الرفيع» أسهماً ممتازة أخرى قيمتها ١٢٠ ٠٠٠ ريال لأحد بيوت الخبرة الاستثمارية نظير أتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بترتيب إجراءات عملية الاندماج.

المطلوب:

تحديد إجمالي الزيادة في صافي أصول «شركة الفن الرفيع» الناتجة عن عملية الاندماج مع «شركة الجمال».

التمرين الخامس:

دفعت «شركة الكردي» مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، مقابل صافي أصول

«شركة الرزقاني» والتي تتكون من الآتي:

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
أصول متداولة	٢٠ ٠٠٠ ريال	٢٨ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل	٨٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠
التزامات	(٢٠ ٠٠٠)	(١٨ ٠٠٠)
صافي الأصول	٨٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

تحديد القيمة الواجب تسجيلها في دفاتر «شركة الكردي» عن الأصول طويلة الأجل التي اشترتها من «شركة الرزقاني».

التمرين السادس:

عرضت «شركة الجردي» على «شركة الراضي» مبادلة أسهمها العادية على أساس كل سهمين من أسهم «شركة الجردي» مقابل سهماً واحداً من أسهم «شركة الراضي». وكانت تستحوذ «شركة الجردي» في تاريخ العرض على ٣٠٠٠ سهم (٣٪) من أسهم «شركة الراضي»، كما أن شركة الراضي كانت تستحوذ في ذلك التاريخ على ٥٠٠ سهم (٠,٠٥٪) من أسهم «شركة الجردي». وقد كانت أحدث العمليات النقدية بين الشركتين هي شراء «شركة الجردى» ٢٠٠٠ سهم (٢٪) من أسهم «شركة الراضي»، وشراء «شركة الراضي» ٢٥٠٠ سهم (٢٥,٪) من الأسهم العادية لشركة «الجردي». وكانت الأسهم العادية المتداولة في جميع الفترات ١ ٠٠٠ ٠٠٠ سهم بالنسبة «لشركة الجردي» و ١٠٠ ٠٠٠ سهم بالنسبة «لشركة الراضي».

المطلوب:

تحديد عدد الأسهم العادية «لشركة الراضي» التي تؤخذ في الاعتبار في عملية المبادلة، لتحديد إمكانية المحاسبة عن هذه العملية وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

التمرين السابع:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة «لشركة الرشيدي» في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

شركة الرشيدي
الميزانية العمومية
في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ

الأصول

نقدية	٢٠ ٠٠٠ ريال
أصول متداولة أخرى	١٤٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	٧٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٩٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

التزامات قصيرة الأجل	٨٠ ٠٠٠ ريال
دين طويل الأجل	٢٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢ ريال	١٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٢٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٩٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد دفعت «شركة المفيدي» مبلغ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل إجمالي صافي أصول «شركة الرشيدي» (ما عدا النقدية) في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ، في عملية اندماج يتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. وكانت القيم الدفترية للأصول المتداولة الأخرى وللإلتزامات قصيرة الأجل «لشركة الرشيدي» تماثل القيم العادلة الجارية لها. إلا أن القيم العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والالتزامات طويلة الأجل كانت ٩٢٠ ٠٠٠ ريال، و ١٩٠ ٠٠٠ ريال على التوالي.

وقد دفعت «شركة المفيدي» التكاليف التالية لتنفيذ عملية الاندماج مع «شركة الرشيدي»:

الرسوم القانونية	١٠ ٠٠٠ ريال
مصروفات البحث والاستقصاء	٧٠ ٠٠٠

أتعاب المحاسبون القانونيون الخاصة بمراجعة القوائم المالية لشركة الرشيـدي في ٣٠ من ربيـع الأول ١٤٠٦ هـ	٢٠,٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	١٠٠,٠٠٠ ريـال

المطلوب:

تحديد قيمة «الشهرة» أو «الشهرة السالبة» في عملية اندماج «شركة الرشيدي» و «شركة المفيدي».

التمرين الثامن:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة «لشركة الشافعي» في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ، مع القيم العادلة الجارية الخاصة بالأصول والالتزامات:

شركة الشافعي
الميزانية العمومية
٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
الأصـول		
أصول متداولة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٥٨٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (بالصافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ١٥٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٣٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال	
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠	٣٨٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	٥٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠	

الأرباح المحتجزة	٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد أصدرت «شركة عبد العزيز» ٦٠٠ ٠٠٠ سهم عادي في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً) إلى ناصر الشافعي المساهم الوحيد في شركة الشافعي، مقابل كافة الأسهم العادية التي يمتلكها ومقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ سهم. وتتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وقد بلغت الرسوم القانونية الخاصة بعملية الاندماج ٥٠٠٠ ريال، وقامت «شركة عبد العزيز» بدفعها نقداً في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة عبد العزيز».

التمرين التاسع:

أصدرت «شركة القريشي» ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية «لشركة الجريسي» بهدف إدماجها. وقد أثبتت شركة القريشي هذه العملية بجعل حساب الاستثمار في شركة الجريسي مديناً وحساب رأس مال الأسهم دائناً وذلك بالقيمة الإسمية للأسهم ومقدارها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (بصرف النظر عن تكاليف تنفيذ عملية الاندماج) كما تم تصفية «شركة الجريسي» وأصبحت قطاعاً تابعاً «لشركة القريشي».

وكان صافي الدخل لكل من «شركة القريشي» و «قطاع الجريسي» خلال سنة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

	من غرة المحرم حتى ٣٠ من شوال	من عره ذي القعدة حتى ٣٠ من ذي الحجة
شركة القريشي	٤٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
شركة الجريسي	٣٥٠ ٠٠٠	
قطاع الجريسي لشركة القريشي		٥٠ ٠٠٠

وفيما يلي الميزانية العمومية الموجزة والبيانات الأخرى عن سنة ١٤٠٤ هـ:

	شركة القريشي		شركة الجريسي	قطاع الجريسي لشركة القريشي
	٣٠ من شوال	٣٠ من ذي الحجة	٣٠ من شوال	٣٠ من ذي الحجة
أصول	٣ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٤ ٠٨٠ ٠٠٠ ذي الحجة	٤ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٤ ١٥٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات	٥٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٨٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
سعر السوق للسهم العادي	١٠٠	١٣٠	٢٠	

لم تدفع كلتا الشركتين توزيعات أرباح على المساهمين خلال سنة ١٤٠٤ هـ، وقد بلغ معدل سعر بيع السهم العادي لشركة القريشي إلى ربحيته خلال الأشهر الأخيرة من سنة ١٤٠٤ هـ ما يقرب من ٤٠ مرة، وبالنسبة للأسهم العادية لشركة الجريسي قبل غرة ذي القعدة ١٠ مرات.

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية، بافتراض أن الفروق بين القيمة العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً والخاصة بشركة الجريسي تخص الأراضي. (بين كافة العمليات الحسابية التي تؤيد إجابتك).

أ ـ ما صافي الدخل «لشركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض أن المحاسبة عن عملية الاندماج هذه تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

ب ـ ما قيمة ربحية سهم «شركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

جـ ـ ما صافي الدخل «لشركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ، بافتراض أن المحاسبة عن عملية الاندماج هذه تمت وفقاً لأسلوب الشراء؟

د ـ ما قيمة ربحية سهم «شركة القريشي» عن سنة ١٤٠٤ هـ طبقاً لأسلوب الشراء؟

هـ ـ ما قيمة الأرباح المحتجزة في نهاية سنة ١٤٠٤ هـ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

و ـ ما قيمة الأرباح المحتجزة في نهاية سنة ١٤٠٤ هـ وفقاً لأسلوب الشراء؟

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

تتم المحاسبة عن عملية الاندماج التي تنتج عن مبادلة الأسهم العادية إما وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق أو وفقاً لأسلوب الشراء، إلا أن تطبيق أحد الأسلوبين ليس اختيارياً، كما أن كل منهما يعطي نتائج مختلفة اختلافاً جوهرياً بالنسبة للمركز المالي وللعمليات الخاصة بشركة الاندماج.

المطلوب:

مناقشة الأدلة المؤيدة لكل أسلوب من أسلوبي المحاسبة عن عملية الاندماج التاليين:

أ ـ أسلوب اندماج الحقوق.

ب ـ أسلوب الشراء.

غير مطلوب مناقشة القواعد الخاصة بالتفرقة بين أسلوب اندماج الحقوق وأسلوب الشراء.

الحالة الثانية:

عقد أعضاء مجالس إدارات كل من «شركة الجنزوري»، و «شركة الجوهري» و «شركة الجاهل»، و «شركة الجابري» اجتماعاً مشتركاً لمناقشة الخطط الخاصة بالاندماج في شركة قائمة. وتملك كل شركة من هذه الشركات أسهماً عادية متداولة من فئة واحدة، إلا أن «شركة الجوهري» تملك بالإضافة إلى ذلك أسهماً ممتازة متداولة من فئة واحدة. وعلى الرغم من أن شروط الاندماج لم يبت فيها بعد، إلا أن «شركة الجنزوري» ترغب في أن تكون الشركة الباقية (الشركة الدامجة). وقد طلب منك أعضاء مجالس الإدارات حضور هذا الاجتماع كاستشاري، حتى يتأكدوا من أن كل ما يتفق عليه بينهم يتم وفقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية في ضوء المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وباعتبار أن كل سؤال مستقل تماماً عن الأسئلة الأخرى:

أ ـ إشرح الفلسفة المحاسبية التي تتضمنها هذه العملية، مع توضيح كيفية ظهور حسابات قائمة المركز المالي لكل شركة من الشركات الأربع في الميزانية العمومية «لشركة الجنزوري» في غرة رمضان ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن عملية الاندماج تم تنفيذها في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وأن المحاسبة عنها تمت وفقاً لأسلوب:

(١) اندماج الحقوق.
(٢) الشراء.

ب ـ إشرح كيف تتم المحاسبة عن حسابات قائمة الدخل لكل شركة من الشركات الأربع في قائمة الدخل الخاصة «بشركة الجنزوري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن عملية الاندماج تم تنفيذها في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وأن المحاسبة عنها تمت وفقاً لأسلوب:

(١) اندماج الحقوق.
(٢) الشراء.

جـ ـ يعتقد بعض أعضاء مجالس إدارات هذه الشركات أنه يجب الموافقة على شروط الاندماج فوراً، ثم يتم اختيار أسلوب المحاسبة عن عملية الاندماج في تاريخ لاحق، بينما يعتقد البعض الآخر أن شروط الاندماج والأسلوب الذي سيستخدم في المحاسبة عن الاندماج يرتبطان بعلاقة قوية ودقيقة. أي الموقفين صحيحاً؟ إشرح.

د ـ تتقارب كل من «شركة الجنزوري» و «شركة الجابري» في الحجم، بينما «شركة الجاهل» و «شركة الجوهري» أصغر منهما بكثير. كيف تؤثر هذه الحقائق في اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

هـ ـ كانت «شركة الجوهري» فيما سبق شركة تابعة «للشركة الزهراء» التي

ليست لها علاقة أخرى بأي شركة من الشركات الأربع. وقد توقفت «شركة الزهراء» عن إدارة «شركة الجوهري» اختيارياً منذ ١٨ شهراً مضت. ما أثر هذه الحقيقة، أن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

و ـ تملك «شركة الجنزوري» ٢٠٠٠ سهم من الأسهم الممتازة المتداولة الخاصة «بشركة الجوهري» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم، و ١٥ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجاهل» وعددها ١٠٠ ٠٠٠ سهم وقد تم شراء جميع الأسهم التي في حيازة «شركة الجنزوري» خلال الأشهر الثلاثة الأولى من سنة ١٤٠٥ هـ. ما أثر هذه الحقائق، إن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

ز ـ يرى الأعضاء أن نشاط أحد القطاعات الرئيسية «لشركة الجابري» لا يتفق مع عمليات شركة الاندماج (الدامجة)، ولذا فهم يتوقعون بيعه في أقرب فرصة بعد إتمام عملية الاندماج، كما لا يتوقعون وجود صعوبة في العثور على مشتر. ما أثر هذه الحقيقة، إن وجد، على اختيار أسلوب المحاسبة عن الاندماج؟

الحالة الثالثة:

عهد إليك بفحص القوائم المالية «لشركة الدوسري» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ. وقد اتضح أن «شركة الهريفي» اندمجت في هذه الشركة في غرة جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها باستخدام أسلوب الشراء. ووجدت أن كل من «شركة الدوسري» و «شركة الهريفي» (قبل تصفيتها) أثبتت رسوم قضائية، وأتعاب محاسبية، وتكاليف إصدار الأسهم الخاصة بعملية الاندماج، وكلاهما عالجت هذه التكاليف كأصل غير ملموس في حساب بعنوان «تكاليف عملية الاندماج» ضمن حسابات الأستاذ العام وقد أجرت «شركة الدوسري» قيد يومية لتسجيل عملية الاندماج مع «شركة الهريفي» لزيادة «حساب تكاليف عملية الاندماج» بمبلغ يعادل الرصيد الموجود في حساب الأستاذ المقابل في دفاتر «شركة الهريفي».

المطلوب:

تقييم الطريقة التي اتبعتها «شركة الدوسري» في المحاسبة عن تكاليف تنفيذ

عملية الاندماج مع «شركة الهريفي».

الحالة الرابعة:

تملك كل من «شركة القيرواني» و«شركة الزهراوي» فقط أسهماً عادية متداولة ولها حق التصويت، وتعتبر هذه الأسهم موضوعاً لعملية اندماج في شركة قائمة، حيث أن «شركة القيرواني» ستكون الشركة القائمة (الدامجة). وتقضي شروط الاندماج بأن تتم عملية الاندماج على أساس مبادلة كل سهم من الأسهم العادية غير المصدرة «لشركة القيرواني» مقابل سهمين من الأسهم العادية المتداولة لشركة الزهراوي. وكانت «شركة القيرواني» تملك ٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الزهراوي» قبل تاريخ المبادلة بغرض الاستثمار ـ كما كانت «شركة الزهراوي» تملك في التاريخ نفسه ٢٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة القيرواني». وقد قامت «شركة القيرواني» بالحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة المتبقاة «لشركة الزهراوي» في تاريخ المبادلة ـ ولا تتبع كلتا الشركتين أي شركة أخرى.

المطلوب:

أ ـ كيف يمكن تحديد الأسلوب الواجب تطبيقه للمحاسبة عن عملية الاندماج؟ (غير مطلوب سرد معياراً محدداً).

ب ـ ناقش معياراً محدداً، في ضوء الحقائق الواردة في الحالة، يوضح مدى إمكانية خضوع عملية الاندماج السابقة للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

جـ ـ ما المتطلبات الإضافية (بخلاف تلك التي نوقشت في البند ب السابق) الواجب توفرها حتى تتلائم عملية الاندماج هذه مع المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟

الحالة الخامسة:

اشترت «الشركة الدامجة» معظم أصول «الشركة المندمجة» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٣ هـ عقب الانتهاء من مفاوضات الاندماج. وتعكس السجلات المحاسبية التالية للشركة المندمجة (المعدلة في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٣ هـ) نوع وقيم الأصول المشتراة في تاريخ الاندماج:

	التكلفة	حسابات التقويم	القيم الدفترية
حسابات العملاء	٨٣ ٦٠٠ ريال	٣ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٦٠٠ ريال
المخزون السلعي	١٠٧ ٠٠٠	٥ ٢٠٠	١٠١ ٨٠٠
الأراضي	٢٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
المباني	٢٠٧ ٥٠٠	٧٣ ٠٠٠	١٣٤ ٥٠٠
الآلات والمعدات	٢٠٥ ٠٠٠	٤١ ٧٠٠	١٦٣ ٣٠٠
الشهرة	٥٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
الاجمالي	٦٧٣ ١٠٠ ريال	١٢٢ ٩٠٠ ريال	٥٥٠ ٢٠٠ ريال

وتخص حسابات التقويم كل من حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومخصص هبوط أسعار المخزون، ومجمع الاستهلاك. وفي أثناء عملية المفاوضات تلقت الشركة المندمجة عرضاً بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال تقريباً (اعتماداً على مستوى المخزون وحسابات المدينين)، إلا أنها وافقت على عرض الشركة الداجة بدفع ٤٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً بالإضافة إلى ١٪ من صافي مبيعات الشركة الداجة (كما حدد في العقد) تدفع في نهاية كل سنة من السنوات الخمس التالية. وتتوقع الشركة المندمجة أن قيمة إجمالي صافي مبيعات الشركة الد مجة خلال فترة السنوات الخمس التالية ستزيد عن ١٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ كيف تتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه، في دفاتر الشركة الداجة؟ إشرح.

ب ـ ناقش الطريقة المناسبة لإثبات الشهرة في السجلات المحاسبية للشركة الداجة والناتجة عن عملية الاندماج.

الحالة السادسة:

تم التفاوض بين «شركة الرياض» وعمر الزامل المساهم الوحيد في «شركة الزامل التجارية» و «شركة الزامل الصناعية» في ١٥ من صفر ١٤٠٦ هـ بشأن الحصول على كافة الأسهم العادية التي يملكها في الشركتين على النحو التالي:

١ ـ إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة

العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريالاً) في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ مقابل الأسهم العادية التي يمتلكها في شركة الزامل التجارية وعددها ١٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات، بالإضافة إلى ١٠ ٠٠٠ سهم أخرى من أسهم الشركة يتم إصدارها إلى الزامل في ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ إذا زاد مجموع صافي دخل شركة الزامل التجارية في نهاية فترة الخمس سنوات التالية عن ٣٠٠ ٠٠٠ ريال.

٢ ـ دفع ٢٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً إلى الزامل في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ مقابل الأسهم التي يمتلكها في شركة الزامل الصناعية وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، بالإضافة إلى دفع مبلغ ٢٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً له في ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ، إذا زاد مجموع صافي دخل شركة الزامل الصناعية في نهاية فترة الخمس سنوات التالية عن ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد اندمجت كل من «شركة الزامل التجارية» و«شركة الزامل الصناعية» في شركة الرياض في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ، على أن يستمرا في العمل بعد هذا التاريخ كقطاعين «لشركة الرياض». وقد وافق الزامل على عدم منافسة شركة الرياض من الفترة التي تبدأ في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ وحتى ٣٠ من صفر ١٤١١ هـ. ولما كان هذا العقد عقداً خاصاً، وتعهد الزامل بعدم التخلص من الأسهم العادية لشركة الرياض التي تسلمها، فلم تخضع عملية الاندماج هذه لنفوذ وزارة التجارة، وعليه فقد كانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج قليلة للغاية.

وفيما يلي بعض البيانات المختارة من القوائم المالية لشركات الاندماج الثلاث في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ (قبل عملية الاندماج):

	شركة الرياض	شركة الزامل التجارية	شركة الزامل الصناعية
إجمالي الأصول	٢٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
حقوق المساهمين	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
صافي المبيعات	٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٥٠٠ ٠٠٠
ربحية السهم	٥	٣٠	٣

وقد أعد المراقب المالي لشركة الرياض قيود اليومية التالية لتسجيل عملية

الاندماج في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ:

٥٠٠ ٠٠٠		الأصول
	٣٠٠ ٠٠٠	الالتزامات
	١٠ ٠٠٠	رأس مال الأسهم العادية
	١٠ ٠٠٠	الأسهم العادية لرأس المال التي ستصدر
	١٨٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار.

لتسجيل الاندماج مع شركة الزامل التجارية وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

---

٦٥٠ ٠٠٠		الأصول
١٥٠ ٠٠٠		الشهرة
	٣٠٠ ٠٠٠	الالتزامات
	٢٥٠ ٠٠٠	المستحق للزامل
	٢٥٠ ٠٠٠	النقدية

لتسجيل الاندماج مع شركة الزامل الصناعية وفقاً لأسلوب الشراء. وتم إثبات التزامات وأصول منشأة الزامل بالقيم العادلة الجارية، وسيتم استنفاد الشهرة على العمر الاقتصادي لها وقدره ٤٠ عاماً.

المطلوب:

هل توافق على قيود اليومية التي أعدها المراقب المالي؟ ناقش؟

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي الميزانية العمومية للشركة المندمجة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

الشركة المندمجة
الميزانية العمومية
٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

الأصـــول

النقدية	٦٠ ٠٠٠ ريال
الأصول المتداولة الأخرى	٤٢٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٩٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

التزامات قصيرة الأجل	١٨٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٢٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد حدد مجلس إدارة الشركة الدامجة، بعد الفحص والدراسة، القيم العادلة الجارية التالية لصافي الأصول القابلة للتحقق ـ ذاتياً (بخلاف النقدية) للشركة المندمجة:

الأصول المتداولة الأخرى	٥٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠
الالتزامات قصيرة الأجل	١٨٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٢٥٠ ٠٠٠

وطبقاً لهذا، أصدرت الشركة الدامجة ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم (القيمة العادلة الجارية ١٣ ريالاً)،

مقابل إجمالي صافي أصول الشركة المندمجة في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. ودفعت الشركة الدامجة بالإضافة إلى ذلك تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء	١٨٠ ٠٠٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٠٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد قيود اليومية في السجلات المحاسبية للشركة الدامجة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، واللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع الشركة المندمجة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فيما يلي الميزانيتين العموميتين الموجزتين لكل من «شركة القصيبي» و «شركة غازي» في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ:

	شركة القصيبي	شركة غازي
إجمالي الأصول	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٧٠ ٠٠٠ ريال
إجمالي الالتزامات	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
اسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٥ ريالا	٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
علاوة الاصدار	٨٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (أو العجز)	١٢٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٧٠ ٠٠٠ ريال

وقد اندمجت كل من «شركة القصيبي»، و«شركة غازي معاً في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ لتكوين شركة جديدة باسم «شركة النهار»، وقد أصدرت الشركة الجديدة ٧٥ ٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات

مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لكل من شركتي القصيبي، وغازي - (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج).

المطلوب:

أ - إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النهار» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إعداد قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النهار» وفقاً لأسلوب الشراء، وبافتراض أن شركة غازي هي الشركة الدامجة، وأن القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً تبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة القصيبي، و ٧٠٠ ٠٠٠ ريال بالنسبة لشركة غازي. وأن القيمة العادلة المقدرة لإلتزامات كل من الشركتين ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، وأن القيمة العادلة الجارية للسهم العادي من أسهم «شركة النهار» ١٤ ريالاً. (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة الثالثة:

فيما يلي الميزانية العمومية المختصرة «لشركة الرازي» قبل وبعد الاندماج مع «شركة أبو بكر» في غرة ربيع الأولى ١٤٠٤هـ:

شركة الرازي
الميزانية العمومية قبل وبعد عملية الاندماج
غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ

	قبل الاندماج	بعد الاندماج
الأصــول		
الأصول المتداولة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٥٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٢ ٦٥٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

الالتزامات قصيرة الأجل	٣٥٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	١٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة اسمية للسهم ريالاً واحداً	٤٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣١٠ ٠٠٠	٥٧٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٤٠ ٠٠٠	٦٣٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٦٥٠ ٠٠٠ ريال

وتمتلك «شركة أبو بكر» (الشركة المندمجة) قبل عملية الاندماج إجمالي أصول مقدارها ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، وإجمالي التزامات مقدارها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. وقد دفعت «شركة الرازي» (الدامجة) تكاليف تنفيذ عملية الاندماج في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها «شركة الرازي» في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ عند تسجيل عملية الاندماج مع «شركة أبو بكر، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

أصدرت «شركة ابن سينا» ٢٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً)، وذلك في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة مرجان» وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الإندماج التي دفعتها «شركة ابن سينا» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ:

التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج	٢٠ ٨٧٠ ريال.
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٣١ ١٣٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٥٢ ٠٠٠ ريال

وتظهر الميزانية العمومية «لشركة مرجان» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ على الوجه التالي:

شركة مرجان

الميزانية العمومية

٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ

الأصــــول

المخزون السلعي	١٤٠ ٠٠٠ ريال
الأصول المتداولة الأخرى	٨٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٣٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

دائنون ـ شركة ابن سينا	٧٥ ٠٠٠ ريال
التزامات أخرى	٢٢٥ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٣ ريالات	٣٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

معلومات أخرى:

١ ـ تتساوى القيم العادلة الجارية للأصول المتداولة الأخرى وكافة التزامات شركة مرجان مع القيم الدفترية لها في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ.

٢ ـ تبلغ القيم العادلة الجارية للمخزون السلعي وللأصول طويلة الأجل لشركة مرجان ١٦٠ ٠٠٠ ريال، و ٤٢٠ ٠٠٠ ريال على التوالي في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ.

٣ ـ تتضمن الميزانية العمومية لشركة ابن سينا في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ أصلاً بعنوان «مدينين ـ شركة مرجان» بمبلغ ٠٠٠ ٧٥ ريال.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة ابن سينا في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، واللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة مرجان في ظل:

أ ـ أسلوب الشراء (مع تجاهل ضرائب الدخل).
ب ـ أسلوب اندماج الحقوق.

المشكلة الخامسة:

فيما يلي الميزانية العمومية وبيانات القيم العادلة الجارية المرتبطة بها «لشركة ابن حيان» في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ:

شركة ابن حيان
الميزانية العمومية
٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ

	القيمة الدفترية	القيمة العادلة الجارية
الأصـــول		
أصول متداولة	٠٠٠ ٥٠٠ ريال	٠٠٠ ٥٧٥ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	٠٠٠ ٠٠٠ ١	٠٠٠ ٢٠٠ ١
براءة اختراع (صافي)	٠٠٠ ١٠٠	٠٠٠ ٥٠
إجمالي الأصول	٠٠٠ ٦٠٠ ١ ريال	
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	٠٠٠ ٣٠٠ ريال	٠٠٠ ٣٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٠٠٠ ٤٠٠	٠٠٠ ٤٥٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات.	٠٠٠ ١٠٠	
الأرباح المحتجزة	٠٠٠ ٨٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٠٠٠ ٦٠٠ ١ ريال	

وقد أصدرت «شركة الطبري» ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات (القيمة العادلةالجارية للسهم ١٤ ريالاً) في غرة ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، كما دفعت ٢٢٥ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل صافي أصول «شركة ابن حيان»، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. ودفعت «شركة الطبري» كذلك مبلغ ١٢٥ ٠٠٠ ريال في غرة ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ، تخص تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، منها مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال يخص الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بعملية الاندماج.

المطلوب:

إعداد قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الإندماج في السجلات المحاسبية «لشركة الطبري»، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة:

اندمجت «شركة أبي العلاء» في «شركة المعري» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ. وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها «شركة المعري» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء الخاصة بعملية الاندماج	١٥,٠٠٠
تكاليف تسجيل أو إصدار الأوراق المالية المتممة للإندماج	١٠,٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٢٥,٠٠٠ ريال

وفيما يلي الميزانيتين العموميتين للشركتين قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة أبي العلاء والمعري
الميزانيتان العموميتان
٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥

	شركة المعري	شركة أبي العلاء
الأصـــول		
أصول متداولة	٤,٣٥٠,٠٠٠ ريال	٣ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	١٨ ٥٠٠ ٠٠٠	١١ ٣٠٠ ٠٠٠
براءات اختراع	٤٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
مصروفات مؤجلة	١٥٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٢٣ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال	١٤ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
الالتزامات	٢ ٦٥٠ ٠٠٠	٢ ١٠٠ ٠٠٠ ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية. للسهم ١٠ ريالات.	١٢ ٠٠٠ ٠٠٠	
سهم رأس طال ـ القيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات		٣ ٧٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٤ ٢٠٠ ٠٠٠	٣ ٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥ ٨٥٠ ٠٠٠	٥ ٤٥٠ ٠٠٠
ناقصاً ـ أسهم الخزينة بالتكلفة (١٠٠ ٠٠٠ سهم)	١ ٢٥٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢٣ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال	١٤ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد حصلت على المعلومات الإضافية التالية:

١ ـ كانت القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً والالتزامات لكل من الشركتين في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٥ هـ كالتالي:

شركة أبي العلاء وشركة المعري
القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

	شركة المعري	شركة أبي العلاء
الأصول المتداولة	٤ ٩٥٠ ٠٠٠ ريال	٣ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٢٢ ٠٠٠ ٠٠٠	١٤ ٠٠٠ ٠٠٠
براءات الاختراع	٥٧٠ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠
المصروفات المؤجلة	١٥٠ ٠٠٠	
الالتزامات	(٢ ٦٥٠ ٠٠٠)	(٢ ١٠٠ ٠٠٠)
صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً	٢٥ ٠٢٠ ٠٠٠ ريال	١٥,٦٦٠,٠٠٠ ريال

٢ ـ لا توجد هناك عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج.

٣ ـ يبلغ عدد الأسهم العادية المصرح بها لشركة المعري قبل عملية الاندماج ٣ ٠٠٠ ٠٠٠ سهم، وعدد الأسهم المصدرة ١ ٢٠٠ ٠٠٠ سهم والمتداولة ١ ١٠٠ ٠٠٠ سهم. أما عدد الأسهم المصرح بها لشركة أبي العلاء يبلغ ٧٥٠ ٠٠٠ سهم عادي وكلها مصدرة ومتداولة. كما أن أسهم الخزينة التي تخص شركة المعري «غير مقيدة».

٤ ـ تم تصفية «شركة أبي العلاء» لإتمام عملية الاندماج.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية «لشركة المعري» لتسجيل عملية الاندماج مع «شركة أبي العلاء» طبقاً لكل من الافتراضين المستقلين التاليين:

أ ـ قامت «شركة المعري» بمبادلة ٤٠٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية غير المصدرة، و ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهم الخزينة مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة أبي العلاء». وتتفق عملية الاندماج هذه مع كافة شروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق للمحاسبة عنها والتي وردت في الرأي المحاسبي رقم (١٦) لمجلس المبادىء المحاسبية الأمريكي.

ب ـ دفعت «شركة المعري» مبلغ ٣ ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت

سندات طويلة الأجل بمعدل فائدة ١٦٪ وقيمة إسمية قدرها ١٦٩٠٠٠٠٠ ريال مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة أبي العلاء. والقيمة العادلة الجارية للسندات تساوي قيمتها الاسمية (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة السابعة:

اندمجت «شركة البحتري» في «شركة المتنبي» في تاريخ إقفال الدفاتر في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، في عملية اندماج تنطبق عليها الشروط الاثني عشر الواردة في رأي مجلس المبادىء المحاسبية الأمريكي رقم «١٦» والخاصة بتطبيق أسلوب اندماج الحقوق. وفيما يلي قائمتي الدخل لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ:

شركة المتنبي وشركة البحتري
قائمتا الدخل
عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ

	المتنبي	البحتري
الإيرادات		
صافي المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٥٥٠ ٠٠٠ ريال
الفوائد	٢٠ ٠٠٠	
الإيجار		٥٠ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات	٨٢٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٤٨٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	٧٥ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	١٥ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٥٠ ٠٠٠	١٤٤ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٧٢٠ ٠٠٠ ريال	٥٠٤ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٠٠ ٠٠٠ ريال	٩٦ ٠٠٠ ريال

وقد حصلت «شركة البحتري» من «شركة المتنبي» خلال العام السابق

لعملية الاندماج على قرض قيمته ٠٠٠ ١٠٠ ريال لمدة ٩٠ يوماً بمعدل فائدة ١٥٪.
كما استأجرت «شركة المتنبي» معرضاً للبيع مملوكاً «لشركة البحتري» لمدة عام كامل (العام السابق للاندماج) بإيجار شهري قدره ٥٠٠ ريال بالإضافة إلى ١٪ من صافي المبيعات. كما باعت شركة المتنبي إلى شركة البحتري بضاعة معلاة بنسبة الإضافة الخاصة بشركة المتنبي تكلفتها ٠٠٠ ١٢٠ ريال، كما أن كافة البضاعة المبيعة بواسطة شركة البحتري عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢. كانت لعملاء خارجيين وبنسبة الإضافة الخاصة بها.

المطلوب:

أ ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيود يومية) الخاصة بقائمة الدخل بعد الاندماج لشركة المتنبي عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد ورقة العمل الخاصة بقائمة الدخل الموحدة بعد الاندماج لشركة المتنبي عن السنة المنتهية في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ.

المشكلة الثامنة:

اندمجت «شركة الطائي» و«شركة حاتم» لتكوين شركة جديدة وذلك في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ. وقد أصدرت «شركة وهج البراري» الجديدة ٠٠٠ ١٠٠ سهم عادي من الأسهم المصرح لها بإصدارها وعددها ٠٠٠ ٥٠٠ سهم بدون قيمة إسمية، وقد تحدد للسهم قيمة اعتبارية ٥ ريالات، وذلك مقابل الحصول على أسهم الشركتين المندمجتين على الوجه التالي:

١ ـ ٠٠٠ ٦٠ سهم مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الطائي» وعددها ٠٠٠ ١٠ سهم بقيمة إسمية ريالان للسهم.
٢ ـ ٠٠٠ ٤٠ سهم مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة حاتم» وعددها ٠٠٠ ١٥ سهم بقيمة إسمية ريالاً واحداً للسهم.

وقد بلغت التكاليف المرتبطة بعملية الاندماج ٠٠٠ ٥٠ ريال (رسوم قانونية وأتعاب مراجعة، وتكاليف إصدار)، دفعت نقداً في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ (قبل الاندماج) بواسطة شركة الطائي نيابة عن «شركة وهج البراري».

ولا توجد عمليات مقابلة أخرى بين شركات الانـدماج. وفيـما يلي القـوائم الماليـة المختصـرة لشـركتي الـطائي وحـاتم عن السنـة المنتهيـة في ٣٠ من جمـادي الثـانيـة ١٤٠٢ هـ قبل الاندماج:

شركتا الطائي وحاتم
الميزانيتان العموميتان
في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ

	شركة الطائي	شركة حاتم
الأصـــول		
أصول متداولة	٢٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
مدينين ـ شركة وهج البراري	٥٠ ٠٠٠	
أصول طويلة الأجل	٧٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٦٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٨١٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	١٦٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٢٠٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠ ريال
أسهم رأس المال	٢٠ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٨٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥٥٠ ٠٠٠	٤٧٥ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٨١٠ ٠٠٠ ريال

شركتا الطائي وحاتم
قائمتا الدخل والأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣٠ جمادي الثانية
١٤٠٢ هـ

	شركة الطائي	شركة حاتم
صافي المبيعات	٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٣ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٤٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	١٥ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٢٣١ ٠٠٠	٢٩٤ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١ ٨٤٦ ٠٠٠ ريال	٢ ٨٠٤ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٥٤ ٠٠٠ ريال	١٩٦ ٠٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٣٩٦ ٠٠٠	٢٧٩ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٥٥٠ ٠٠٠ ريال	٤٧٥ ٠٠٠ ريال

وقد تم استخدام طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً في تقويم المخزون السلعي لشركة الطائي، وطريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً في تقويم المخزون السلعي لشركة حاتم. وقد وافقت شركة حاتم، كجزء من عقد الاندماج، على تغيير طريقة تقويم مخزونها السلعي من الوارد أخيراً ـ صادر أولاً إلى الوارد أولاً ـ صادر أولاً. وفيما يلي البيانات المناسبة لعملية تقويم المخزون بالنسبة لشركة حاتم:

	طريقة الوارد أخيراً ـ صادر أولاً	طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً
المخزون السلعي في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ	١٠٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
المخزون السلعي في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠١ هـ	٩٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إعداد قيد التسوية اللازم في ٣٠ من جمادي الثانية لإثبات تغيير طريقة تقويم المخزون في شركة الطائي من الوارد أخيراً ـ صادر أولاً إلى الوارد أولاً

ـ صادر أولاً ـ بافتراض أن ضرائب الدخل ٦٠٪.

(ملحوظة: طبقاً لرأي مجلس المبادىء المحاسبية الأمريكي رقم (٢٠) والخاص بالتغيرات المحاسبية، فإن تغيير طريقة الواردة أخيراً ـ صادر أولاً إلى أي طريقة تقويم أخرى يستلزم تعديل الأرباح المحتجزة بأثر رجعي).

ب ـ إعداد قيود اليومية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ لتسجيل عملية الاندماج في دفاتر «شركة وهج البراري» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. غير مطلوب إجراء قيود اليومية الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

جـ ـ تحديد صافي الدخل الموحد «لشركة وهج البراري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٢ هـ.

المشكلة التاسعة:

وافقت «شركة الأبنودي» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ على أن تدفع مبلغ ٨٥٠٠٠٠ ريال نقداً، وتصدر ٥٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات (القيمة السوقية للسهم ٢٠ ريالاً) إلى «شركة الجندول» مقابل صافي أصولها ما عدا النقدية. كما وافقت «شركة الأبنودي، إضافة إلى ذلك، على أنه في حالة عدم وصول القيمة السوقية للسهم العادي من أسهمها إلى ٢٠ ريالاً أو أكثر في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ، فإنها ستصدر أسهماً إضافية أخرى بالعدد الكافي الذي يجعل القيمة السوقية الإجمالية للأسهم العادية التي في حيازة «شركة الجندول» تعادل ١٠٠٠٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ، وفيما يلي الميزانية العمومية «لشركة الجندول» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ، والقيم العادلة الجارية المرتبطة بالأصول والالتزامات:

شركة الجندول
الميزانية العمومية
٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ

الأصـــول	القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية
النقدية	١٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات المدينين (صافي)	٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٦٠٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠
مصروفات مدفوعة مقدماً قصيرة الأجل	٢٠ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
استثمارات طويلة الأجل في الأسهم العادية «لشركة الرشودي» بنسبة ١٠٪	١٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
أراض	٥٠٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل الأخرى (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٢٥٠ ٠٠٠
براءة اختراع (صافي)	٨٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات قصيرة الأجل	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات	٦٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٤٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٥٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	

وقد دفعت «شركة الأبنودي» تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ:

أتعاب عملية المراجعة	٣٠ ٠٠٠ ريال
تكاليف الفحص والاستقصاء (٢٪ من إجمالي القيمة)	٣٥ ٠٠٠
رسوم قانونية ـ عملية الاندماج	١٥ ٠٠٠

رسوم توثيق العقد	٢٠ ٠٠٠
تكاليف إصدار الأسهم	٢٥ ٠٠٠
مصروفات تسجيل العقد في وزارة التجارة	٣٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ الاندماج	١٢٥ ٣٥٠ ريال

المطلوب:

أ ـ إعداد قيود اليومية في سجلات «شركة الأبنودي» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٤ هـ لتعكس العمليات السابقة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ بافتراض أن القيمة السوقية للسهم في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ كانت ١٦ ريالاً للسهم. ما قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية إصدار أسهم إضافية من الأسهم العادية لشركة الأبنودي إلى شركة الجندول في ذلك التاريخ، ودفع نقدية بدلاً من إصدار أجزاء من الأسهم (إذا وجدت كسور في الأسهم اللازم إصدارها يجب أن تسدد قيمتها نقداً).

المشكلة العاشرة:

فيما يلي القوائم المالية وبيانات مالية أخرى لشركتي «الوصفي» و«الحجاجي» اللتين تستخدمان نفس المبادىء والإجراءات المحاسبية، واللتين ترغبان في الاندماج معاً.

شركة الوصفي وشركة الحجاجي

الميزانيتان العموميتان

٣٠ من شوال ١٤٠٨

	شركة الوصفي	شركة الحجاجي
الأصــــول		
الأصول المتداولة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات جارية	٤٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات.	٦٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد قدر مجلس إدارة شركة الوصفي أن تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ستكون على الوجه التالي:

تكاليف الفحص والاستقصاء والرسوم القانونية للاندماج	٥٠٠٠ ريال
التكاليف الخاصة بتوثيق العقد	٧٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ الاندماج	١٢ ٠٠٠ ريال

قائمتا الدخل والأرباح المحتجزة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ

	شركة الوصفي	شركة الحجاجي
صافي المبيعات	٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٢٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٨٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٤ ٨٨٠ ٠٠٠ ريال	٩٤٠ ٠٠٠ ريال

صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠	ريال	٦٠ ٠٠٠	ريال
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٨٠ ٠٠٠		١٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٠٠ ٠٠٠	ريال
ربحية السهم	٢	ريال	٦	ريال
معدل السعر إلى الربحية	١٠		٥	

القيمة الحالية المخصومة لالتزامات شركة الحجاجي في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ تعادل القيمة الدفترية لها. وفيما يلي القيم العادلة الجارية لأصول شركة الحجاجي في ذلك التاريخ :

الأصول المتداولة (الفرق عن القيمة الواردة بقائمة المركز المالي وقدرها ٢٠٠ ٠٠٠ ريال يخص المخزون السلعي الذي سيحمل على تكلفة البضاعة التي ستباع خلال السنة التي تنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٩ هـ والذي قوم على أساس طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً)

٢٣٠ ٠٠٠ ريال

الأصول طويلة الأجل (الفرق عن القيمة الواردة في قائمة المركز المالي وقدرها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، يخص الأراضي منه ٦٠ ٠٠٠ ريال، والأصول القابلة للاستهلاك والتي تبقى من عمرها الاقتصادي ٥ سنوات ٤٠ ٠٠٠ ريال).

٦٠٠ ٠٠٠

الأصول الأخرى (الفرق عن القيم الواردة في قوائم المركز المالي وقدرها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، يخص أصول مستأجرة ومتبقي من فترة العقد ٤ سنوات).

١٢٠ ٠٠٠ ريال

وأمـام مجلس إدارة «شركـة الوصفي» خـطتان بـديلتان لتنفيـذ عمليـة الاندماج:

الخطة الأولى: إصـدار ٣٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العـاديـة مقـابـل كـافـة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحجاجي»، في عملية اندماج تتوافر لها الاثني عشر شرطاً اللازمة لاستخـدام أسلوب اندمـاج الحقوق للمحـاسبة عنهـا والتي وردت في الـرأي رقم «١٦» لمجلس المبـادىء المحـاسبيـة الأمـريكي بخصـوص عمليـات الاندماج.

الخطة الثانية: إصدار ١٥ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية بقيمة عادلة جاريـة للسهم ٢٠ ريالاً، ودفع ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً وسند أذني لمدة ثلاث سنوات بمعـدل ١٥٪ بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الحجاجي. والقيمة العادلة الجارية للسند الاذني تعادل القيمة الاسمية له في هذا التاريخ.

وفي كلتا الحالتين (الخطتين) سيتم تصفية شركة الحجاجي إلا أنها ستستمر في العمل كقطاع تابع لشركة الوصفي.

المطلوب:

تحديد الآتي تحت كل خطة من الخطتين بافتراض أن الانـدماج تم في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، وبهدف مساعدة إدارة شركة الـوصفي في تقييم كل من البـديلين (مع تجاهل ضرائب الدخل).

أ ـ صافي الدخل وربحية السهم (لأقـرب هلله) لشركـة الوصفي عن السنـة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ.

ب ـ صافي الدخل وربحية السهم (لأقرب هلله) لشركة الوصفي عن السنـة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٩ هـ، بافتراض أن المبيعات والتكاليف والمصـروفات عن السنـة المنتهية في ٣٠ من شـوال ١٤٠٩ هـ هي نفسها في عـام ١٤٠٨ هـ. وأن الشهرة، إن وجدت، تستنفد على فترة ٤٠ سنة.

جـ ـ الأثـر الرجعي عـلى الميزانيتـين العموميتـين عقب عمليـة الانـدمـاج في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ.

المشكلة الحادية عشرة:

فيما يلي القوائم المالية لشركة الجاحظ وشركة الزهير عن الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٧ هـ:

شركة الجاحظ وشركة الزهير
الميزانيتان العموميتان
٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٧

	شركة الجاحظ	شركة الزهير
الأصـــول		
النقدية	٢٥ ٥٠٠ ريال	١ ٥٠٠ ريال
أوراق القبض وحسابات العملاء (صافي)	٢٤ ٥٠٠	٧ ٥٠٠
المخزون السلعي بالتكلفة (طريقة الوارد أولاً ـ صادر أولاً)	٤٢ ٠٠٠	٨ ٨٠٠
مدينون ـ شركة الزهير	٧ ٦٠٠	ـ
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٩ ٥٠٠	٣٥ ٨٠٠
أصول أخرى	٤ ٥٠٠	٢٠٠
إجمالي الأصول	١٦٣ ٦٠٠ ريال	٥٣ ٨٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
أوراق الدفع وحسابات الدائنين	٢٠ ٧٠٠ ريال	٣٩ ٩٢٠ ريال
دائنون ـ شركة الجاحظ	ـ	٧ ٦٠٠
ضرائب الدخل المستحقة	١١ ٤٠٠	ـ
التزامات أخرى	١ ٥٠٠	٢ ٢٠٠
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات.	٥٠ ٠٠٠	
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ ريال.		٢٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠ ٠٠٠	٣٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (العجز)	٥٠ ٠٠٠	(٥٢ ٩٢٠)
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	١٦٣ ٦٠٠ ريال	٥٣ ٨٠٠ ريال

وفيما يلي صافي الدخل (أو الخسائر) لكل من الشركتين عن السنوات الست الأخيرة (الدخل قبل المحاسبة عن الضريبة هو نفسه الدخل الخاضع للضريبة):

سنة ١٤٠١ (وهي السنة التي تأسست فيها شركة الزهير)	١٨ ٠٠٠ ريال	(٤ ٠٠٠) ريال
سنة ١٤٠٢ هـ	(٧ ٥٠٠)	٤ ٠٠٠
سنة ١٤٠٣ هـ	١٢ ٦٠٠	(١٥ ٠٠٠)
سنة ١٤٠٤ هـ	١٤ ٩٠٠	(٦ ٠٠٠)
سنة ١٤٠٥ هـ	٣١ ٢٠٠	(٧ ٠٠٠)
سنة ١٤٠٦ هـ	٢٨ ٩٠٠	(١١ ١٠٠)

شركة الجاحظ وشركة الزهير
قائمتا الدخل والأرباح المحتجزة (العجز)
عن الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية
١٤٠٧ هـ

	شركة الجاحظ		شركة الزهير	
الإيرادات:				
صافي المبيعات	١٥٠ ٠٠٠	ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال	
إيرادات أخرى	٥ ٠٠٠			
إجمالي الإيرادات	١٥٥ ٠٠٠	ريال	٦٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	١٠٥ ٠٠٠			٥٤ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٣١ ٠٠٠		١٢ ١٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	١١ ٤٠٠			
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٤٧ ٤٠٠	ريال	٦٦ ١٠٠	ريال
صافي الدخل (أو الخسارة)	٧ ٦٠٠	ريال	(٦ ١٠٠)	ريال
يضاف ـ الأرباح المحتجزة (العجز) في بداية السنة	٤٤ ٩٠٠		(٤٦ ٨٢٠)	
جملة فرعية	٥٢ ٥٠٠	ريال	(٥٢ ٩٢٠)	ريال
ناقصاً ـ التوزيعات النقدية	٢ ٥٠٠		—	
الأرباح المحتجزة (العجز) في نهاية السنة	٥٠ ٠٠٠	ريال	(٥٢ ٩٢٠)	ريال

وقام مساهمو شركة الزهير في غرة ربج ١٤٠٧ هـ بتحويل أسهمهم في شركة الزهير إلى شركة الجاحظ (قيمة السهم العادي الإسمية ١٠٠ ريال) مقابل أسهمها العادية غير المصدرة (القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات). وتقضي شروط الاندماج بأن القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية هي القيمة الدفترية لها بالنسبة لكل من الشركتين، دون الأخذ في الاعتبار قيم أي خسائر تشغيل صافية مرحلة. ولا يعتبر الحصول على منافع تخفيض الخسائر المرحلة هدفاً أساسياً من عملية الاندماج (افترض أن ضرائب الدخل ٦٠٪) وأن خسائر العمليات عن العام الجاري تحمل على ثلاث سنوات سابقة وخمس عشرة سنة تالية، (مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج).

المطلوب:

أ ـ تحديد:

١ ـ إجمالي عدد الأسهم العادية التي ستوزعها شركة الجاحظ على مساهمي شركة الزهير.

٢ ـ معدل تبادل الأسهم العادية لشركة الجاحظ مقابل الأسهم العادية لشركة الزهير.

ب ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الجاحظ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الزهير وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

جـ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الزهير لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجاحظ. بافتراض أن شركة الزهير لم تسجل في سجلاتها المحاسبية منافع ضرائب الدخل المتوقعة عن خسائر التشغيل المرحلة.

الفصـــل الخامس

القوائم المالية الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS ON DATE OF OF PURCHESE BUSINESS COMPINATION

سبق أن أشرنا في الفصل السابق إلى حالة الاندماج التي يتم فيها سيطرة شركة على أخرى مع احتفاظ كل منهما بصفتها القانونية كوحدة مستقلة، واستخدمنا مصطلح الشركة المستثمرة (Investor) باعتبارها الشركة المسيطرة، ومصطلح الشركة المستثمر فيها (Investee) باعتبارها الشركة المسيطر عليها. فإذا حصلت الشركة المستثمرة على ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها تنشأ علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة (A Parent-Subsidiary Relationship) وتصبح الشركة المستثمر فيها شركة تابعة للشركة القابضة (أي المستثمرة أو الشركة الأم) ومع ذلك تبقى كل منهما كوحدة قانونية مستقلة.

ونتيجة الإلتزام الكامل بالمظاهر القانونية لهذا النوع من الاندماج، يتطلب الأمر إصدار قوائم مالية مستقلة لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وفي الفترات المحاسبية التالية لحدوث هذا الاندماج. ومع ذلك فإن الإلتزام الكامل بالشكل القانوني يتجاهل جوهر العلاقة التي نشأت بين الشركة القابضة والشركة التابعة، فكلتا الشركتين يكونان وحدة اقتصادية (Economic Entity). واستجابة لهذه الحقيقة يجب إصدار قوائم مالية موحدة (Consolidated Financial Statements) للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والشركات التابعة لها كما لو كانوا وحدة محاسبية مستقلة.

طبيعة القوائم المالية الموحدة

Nature of Consolidated Financial Statements

تتشابه القوائم المالية الموحدة مع القوائم المالية المجمعة التي عرضناها في الفصل الأول والخاصة بالمركز الرئيسي وفروعه. فيتم تجميع أصول والتزامات وإيراد ومصروفات الشركة القابضة والشركات التابعة لها، واستبعاد وتسوية العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة، ثم يفصح عن المبالغ الموحدة في قوائم مالية موحدة تشتمل على الميزانية العمومية، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي.

ومع ذلك، فإن خاصية الوحدة القانونية المستقلة للشركة القابضة والشركة التابعة تجعل عملية الاستبعادات والتسويات لأغراض إعداد القوائم المالية الموحدة أكثر تعقيداً من إجرائها لأغراض التجميع التي سبق عرضها في الفصل الأول المتعلقة بالمركز الرئيسي وفروعه. وقبل أن نوضح كيفية إجراء الاستبعادات والتسويات بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة، يجب التعرف على بعض المبادىء الأساسية في هذا الصدد.

هل يجب أن تتضمن القوائم الموحدة كل الشركات التابعة؟

Should all Subsidiaries be Consolidated?

تتباين الممارسات المحاسبية في مجال إعداد القوائم المالية الموحدة، فقد أسفرت الدراسة التي أجراها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٨١ ميلادية حول القوائم المالية المنشورة بمعرفة ٦٠٠ شركة أمريكية عن النتائج التالية:

١ - أدرجت ٤٢٢ شركة كل الشركات التابعة لها في قوائمها المالية الموحدة، بينما استبعدت ١٧٠ شركة بعض الشركات التابعة لها من قوائمها المالية الموحدة. أما باقي الشركات وعددها ثماني شركات فلم تصدر قوائم موحدة على الإطلاق.

٢ - كانت الأنواع الرئيسية للشركات التابعة التي لم تشملها القوائم الموحدة هي الشركات الأجنبية، والشركات التي تمارس نشاط تمويلي (مثل شركات التمويل

وشركات التأمين والبنوك، وشركات التأجير)، ثم الشركات التي تمارس النشاط العقاري.

وفي رأي المؤلف يعتبر هذا التباين في إعداد القوائم المالية الموحدة أمراً غير مرغوباً ويصعب تبريره نظرياً، باعتبار أن الهدف من إعداد هذه القوائم هو الإفصاح عن الموارد المتاحة والالتزامات ونتائج العمليات لوحدة محاسبية واحدة يعمل في نطاقها مجموعة من الشركات المرتبطة ببعضها، ولذلك لا توجد هناك مبررات جوهرية أو نظرية تستلزم استبعاد أي شركة تابعة تخضع لسيطرة الشركة القابضة. أما الجدل حول استبعاد الشركة التابعة التي تمارس نشاط تمويلي من القوائم المالية الموحدة لشركات صناعية أو تجارية، أمر يصعب تبريره أيضاً إذا أخذنا في الاعتبار التباين الشديد الذي ينطوي على اندماج شركات متنوعة النشاط والذي يتكون من شركات صناعية وتجارية وخدمية.

المفهوم التقليدي لمعنى السيطرة

The Meaning of Controlling Financial Interest

إن امتلاك الشركة المستثمرة لأكثر من ٥٠٪ من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها يوفر دليلاً قوياً على سيطرة الشركة الأولى على المصالح المالية في الشركة الثانية. ومع ذلك، قد يتوافر هذا القدر من الأسهم ولا تتمكن الشركة القابضة (المستثمرة) من فرض سيطرتها على الشركة التابعة لها. ويحدث هذا الأمر في بعض الحالات منها على سبيل المثال، إذا كانت الشركة التابعة تحت التصفية، أو تكون خاضعة لإعادة التنظيم نتيجة عدم قدرتها على الوفاء بديونها. علاوة على ذلك، فإن الشركة التابعة التي توجد في دولة أجنبية قد تعاني من قيود تفرضها هذه الدولة سواء على الإنتاج أو التحويلات النقدية أو غيرها من السياسات، ومثل هذه الظروف تعكس عدم قدرة الشركة القابضة في السيطرة على الشركة التابعة لها.

ومن الأهمية بمكان أن ندرك أن سيطرة الشركة القابضة على الشركة التابعة قد تتحقق بطريقة غير مباشرة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت شركة الشايع تمتلك ٨٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الفهيد، و ٤٥٪ من الأسهم العادية لشركة الوليد، وإذا كانت شركة الفهيد تمتلك أيضاً ٤٥٪ من الأسهم العادية لشركة

الوليد، فهذا يعني أن شركتي الفهيد والوليد تقعان تحت سيطرة شركة الشايع، لأنها في واقع الأمر تسيطر على ٩٠٪ من شركة الوليد، منها ٤٥٪ مملوكة بطريقة مباشرة، و ٤٥٪ أخرى مملوكة بطريقة غير مباشرة.

انتقاد المفهوم التقليدي للسيطرة

Criticism of Traditional Concept of Control

انتقد بعض المحاسبين المفهوم التقليدي للسيطرة الذي أشرنا إليه في الجزء السابق، باعتبار أن هذا المفهوم يركز فقط على الشكل أو المظهر القانوني للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والشركة التابعة. ويؤكد هؤلاء المحاسبين أن الشركة المستثمرة قد تمتلك أقل من ٥٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة المستثمر فيها ومع ذلك تسيطر على أعمالها، وتحدث هذه الحالة إذا كانت باقي أسهم الشركة المستثمر فيها منتشرة بين عدد كبير من صغار المساهمين الذين لا يحرصون على حضور اجتماعات الجمعية العمومية ولا يفوضون غيرهم في حضورها. وقد تكون السيطرة فعالة أيضاً على الشركة المستثمر فيها إذا تمكن بعض أعضاء مجلس إدارة الشركة المستثمرة من الحصول على عدد جوهري من الأسهم العادية للشركة المستثمر فيها، أو إذا نجحوا في الحصول على توكيلات من المساهمين الآخرين.

كيفية معالجة القوائم المالية للشركات التابعة التي لا تخضع للسيطرة في القوائم المالية الموحدة:

Unconsolidated Subsidiaries in Consolidated Financial Statements

تتطلب المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تطبيق أساس الملكية (Equity Basis) في المحاسبة عن معظم الشركات التابعة التي لا تخضع لسيطرة الشركة القابضة، ووفقاً لهذا الأساس المحاسبي يفصح عن نصيب الشركة المستثمرة في أرباح وخسائر الشركة التابعة غير الخاضعة للسيطرة في سطر واحد بقائمة الدخل الموحدة. ويترتب على استخدام هذا الأسلوب إظهار صافي دخل موحد بنفس الطريقة كما لو كانت الشركة التابعة تخضع للسيطرة. هذا وسوف نتناول أساس الملكية بالتفصيل في الفصلين التاليين.

المعالجة المحاسبية في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء:

Consolidation of wholly owned subsidiary on date of purchase-type Business Combination

لتوضيح كيفية إعداد قوائم مالية موحدة للشركة القابضة وشركة تابعة مملوكة لها بالكامل، نفترض أنه في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ أصدرت شركة الجمعان ١٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (عندما كانت القيمة العادلة الجارية للسهم ٤٥ ريال) إلى مساهمي شركة الفوزان مقابل كل الأسهم العادية التي يحملوها من هذه الشركة. ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، وقد كانت تكاليف تنفيذ الاندماج التي تحملتها شركة الجمعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ على النحو التالي:

رسوم قانونية ومصاريف بحث واستقصاء	٥٠ ٠٠٠ ريال
مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم	٣٥ ٠٠٠
جملة تكاليف تنفيذ الاندماج	٨٥ ٠٠٠

وقد كانت عملية الاندماج تتفق وشروط المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء، على أن تستمر شركة الفوزان في نشاطها كشركة مستقلة ومملوكة بالكامل لشركة الجمعان. وتنتهي السنة المالية في الشركتين في ١٢/٣٠ من كل عام، وكلتاهما تستخدم نفس المبادىء والإجراءات المحاسبية، وطبقاً لذلك لا يستلزم الأمر إجراء تسويات قبل تنفيذ الاندماج. وقد كانت الضريبة على الدخل في كلتا الشركتين ٦٠٪.

ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ قبل إتمام الاندماج. هذا وقد كانت القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان مماثلة للقيم الدفترية ما عدا عناصر الأصول الثلاثة التالية:

	القيم العادلة الجارية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ ريـــال
المخزون	١٣٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣٦٥ ٠٠٠
براءة الاختراع	٢٥ ٠٠٠

شركة الجمعان وشركة الفوزان

القوائم المالية المستقلة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

	شركة الجمعان		شركة الفوزان	
قائمتا الدخل				
الإيرادات				
صافي المبيعات	٩٩٠ ٠٠٠	ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال
إيراد الفوائد	١٠ ٠٠٠			
إجمالي الإيرادات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٦٣٥ ٠٠٠	ريال	٤١٠ ٠٠٠	ريال
مصروفات العمليات	٨٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	٥٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	١٤١ ٠٠٠		٧٨ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٠٦ ٠٠٠	ريال	٥٤٨ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٩٤ ٠٠٠	ريال	٥٢ ٠٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة أول العام	٦٥ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٩٤ ٠٠٠		٥٢ ٠٠٠	
جملة فرعية	١٥٩ ٠٠٠	ريال	١٥٢ ٠٠٠	ريال
يطرح: التوزيعات	٢٥ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة نهاية العام	١٣٤ ٠٠٠	ريال	١٣٢ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

	شركة الجمعان		شركة الفوزان	
الأصـــول				
النقدية	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال
المخزون	١٥٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠	
أصول متداولة أخرى	١١٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	
أوراق قبض طرف شركة الفوزان	٢٥ ٠٠٠			
أصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
براءة اختراع			٢٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٨٣٥ ٠٠٠	ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
أوراق دفع لشركة الجمعان			٢٥ ٠٠٠	
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠	
الالتزامات الأخرى	٢٨٥ ٠٠٠		١١٥ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال القيمة الإسمية ٥ ريال			٢٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٥٠ ٠٠٠		٥٨ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠		١٣٢ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٨٣٥ ٠٠٠	ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال

ولأن شركة الفوزان سوف تستمر في نشاطها كوحدة مستقلة، ولأن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها لا تسمح بإعادة تقويم الأصول لشركة مستمرة، فإن شركة الفوزان سوف لا تجري أي قيود يومية بصدد عملية الاندماج. أما شركة الجمعان فتسجل القيود المحاسبية التالية عند إتمام الإندماج وفقاً لأسلوب الشراء بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان (الشركة الدامجة)
قيود اليومية العامة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

٤٥٠ ٠٠٠ الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان
(١٠ ٠٠٠ سهم × ٤٥ ريال)
١٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال (١٠ ٠٠٠ سهم × ١٠ ريال)
٣٥٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار.

إثبات إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي مقابل كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الفوزان وفقاً لأسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج.

---

٥٠ ٠٠٠ الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان
٣٥ ٠٠٠ علاوة الإصدار
٨٥ ٠٠٠ النقدية

إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الفوزان. حيث تم تحميل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف الفحص والاستقصاء. أما مصاريف تسجيل وإصدار الأسهم فقد خفضت بها علاوة الإصدار.

ويلاحظ أن القيد الأول السابق يماثل قيد إدماج شركة الغروب في شركة الشروق طبقاً لأسلوب الشراء في المثال الذي عرضناه في الفصل السابق. فقد جعلنا حساب الاستثمار مديناً بالقيمة العادلة الجارية لأسهم رأس المال التي أصدرتها الشركة الدامجة لاتمام عملية الإندماج، وجعلنا حساب علاوة الإصدار دائناً بما زاد عن القيمة الإسمية للأسهم المصدرة. أما القيد الثاني، فقد جعلنا فيه حساب الاستثمار مديناً بالتكاليف المباشرة لتنفيذ الإندماج، أما التكاليف الأخرى المتعلقة بإصدار الأسهم فقد خفضنا بها علاوة الإصدار.

ويتضح من قيود اليومية السابقة أن شركة الجمعان لم تسجل أي قيود مدينة أو دائنة عن أصول والتزامات شركة الفوزان بعكس ما تم اتباعه في حالات الاندماج التي عرضناها في الفصل السابق. ويرجع السبب في ذلك إلى أن شركة الفوزان (المندمجة) ظلت كوحدة قانونية مستقلة. وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة ستظهر حسابات دفتر الأستاذ بشركة الجمعان (الدامجة) التي تتأثر بعملية الاندماج على النحو التالي:

حـ/ النقدية

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	رصيد سابق			١٠٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج		٨٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠ (مدين)

حـ/الاستثمار في رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية لإتمام الاندماج	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠ (مدين)

حـ/أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٣٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	أسهم عادية مصدرة لإتمام الاندماج		١٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠ دائن

حـ/علاوة الإصدار

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	الأسهم العادية المصدرة لإتمام الاندماج		٣٥٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج	٣٥ ٠٠٠		٣٦٥ ٠٠٠ دائن

ورقة عمل لإعداد الميزانية الموحدة

Working Paper for Consolidated Balance Sheet

تستلزم المحاسبة عن عملية إدماج شركة الفوزان في شركة الجمعان وفقاً لأسلوب الشراء تحديد نقطة البداية الجديدة للشركة الموحدة. وهذه النقطة تعكس فرضية أساسية وهي أن عملية الاندماج التي يتوفر فيها متطلبات المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء تعتبر عملية حيازة أو شراء لصافي أصول الشركة المندمجة (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) بواسطة الشركة الدامجة. أما نتائج عمليات كل من شركة الجمعان وشركة الفوزان قبل تاريخ الاندماج فهي تتعلق بوحدات اقتصادية وقانونية مستقلة. وطبقاً لذلك يقتصر الأمر على إصدار ميزانية عمومية موحدة فقط بواسطة شركة الجمعان في ١٤٠٥/١٢/٣٠، وهو تاريخ إدماج شركة الفوزان في شركة الجمعان وفقاً لأسلوب الشراء.

وحتى يمكن إعداد ميزانية عمومية موحدة، يتطلب الأمر استخدام ورقة عمل. ونعرض في الجزء التالي نموذجاً لورقة العمل متضمنة بيانات الميزانية العمومية المستقلة لكل من شركتي الجمعان والفوزان.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة ملكية كاملة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

بيـــان	شركة الجمعان	شركة الفوزان	استبعادات وتسويات بالزيادة أو (النقص)	الميزانية العمومية الموحدة
الأصــول				
النقدية	١٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠		
المخزون	١٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠		
الأصول المتداولة الأخرى	١١٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠		
أوراق القبض والدفع المقابلة	٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)		
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان	٥٠٠ ٠٠٠			
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠		
حق الاختراع		٢٠ ٠٠٠		
الشهرة	—	—		
إجمالي الأصول	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠		
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠		
الالتزامات الأخرى	٢٨٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠		
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال		٢٠٠ ٠٠٠		
علاوة الإصدار	٣٦٥ ٠٠٠	٥٨ ٠٠٠		
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠		
جملة الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠		

توضيح كيفية إجراء عمليات الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل

يتشابه حساب استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان في ورقة العمل السابقة مع حساب استثمار المركز الرئيسي في الفرع الذي عرضناه في الفصل الأول. ولكن يجب أن نلاحظ أن شركة الفوزان شركة مستقلة وليست فرعاً، ولذلك يظهر في ميزانية شركة الفوزان الحسابات الثلاثة التقليدية لحقوق الملكية، بعكس الحال في ميزانية الفرع التي تتضمن حساب مقابل باسم المركز الرئيسي. وطبقاً لذلك، يجب استبعاد الحسابات المقابلة في كل من شركتي الجمعان والفوزان والتي تتضمن كل من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان الموجود في ميزانية شركة الجمعان من ناحية، وحسابات حقوق الملكية الثلاثة الموجودة في ميزانية شركة الفوزان من ناحية أخرى. وتتم عملية الاستبعاد بجعل حسابات حقوق الملكية مدينة، وحساب الاستثمار دائناً. ومن ثم تبدأ عملية الاستبعاد في شركتي الجمعان والفوزان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ (تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء) بقيد اليومية التالي. ونوجه النظر أننا نعالج العملية في شكل قيود يومية كوسيلة للإيضاح ولإمكانية تتبع القيد في ورقة العمل.

٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ شركة الفوزان
٥٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ شركة الفوزان
١٣٢ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ شركة الفوزان
؟	
٥٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في رأس مال الفوزان ـ شركة الجمعان

ونلاحظ من قيد الاستبعاد السابق أن إجمالي العناصر المدينة وقدرة ٣٩٠ ٠٠٠ ريال يمثل القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان، بينما إجمالي الجانب الدائن وقدرة ٥٠٠ ٠٠٠ ريال يمثل استثمار ـ شركة الجمعان في أسهم رأس مال الفوزان. أما الفرق بين الجانبين وقدره ١١٠ ٠٠٠ ريال فيرجع جزء منه إلى زيادة القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لبعض أصول شركة الفوزان القابلة للتحقق ذاتياً وذلك على النحو الذي نوضحه في الجدول التالي. مع ملاحظة أن القيم العادلة الجارية لباقي الأصول والالتزامات تتساوى مع قيمتها الدفترية.

الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لبعض الأصول القابلة للتحقق ذاتياً

	القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية	الزيادة في القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية
	ريـال	ريـال	ريـال
المخزون	١٣٥ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣٦٥ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠
حق الاختراع	٢٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠
الاجمالي	٥٢٥ ٠٠٠	٤٣٠ ٠٠٠	٩٥ ٠٠٠

وقد سبق أن أشرنا بأن المبادىء المحاسبيـة المتعارف عليهـا تمنع إعـادة تقويم الأصول المتعلقة بأي وحدة اقتصادية مستمرة في أعمالها وذلك تـطبيقاً لمبـدأ التكلفة التاريخية. ولذلك يقتصر الأمـر على تضمـين الزيـادة السابقـة في الميزانيـة العموميـة الموحدة لشـركتي الجمعان والفـوزان عن طريق التسـوية في ورقـة العمل حتى يمكن الاستجـابة لمتطلبات المحـاسبة عن الانـدماج وفقـاً لأسلوب الشراء. وتحقيقـاً لهذا الهدف سوف نتابع العمل في القيد السابق مرة أخرى على النحو التالي:

٢٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ الفوزان
٥٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٣٢ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الفوزان
٢٥ ٠٠٠	المخزون ـ الفوزان (١٣٥ ٠٠٠ - ١١٠ ٠٠٠ ريال)
٦٥ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل ـ الفوزان (٣٦٥ ٠٠٠ - ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)
٥ ٠٠٠	حق الاختراع ـ الفوزان (٢٥ ٠٠٠ - ٢٠ ٠٠٠ ريال)
؟	
٥٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في رأس مال الفوزان ـ شركة الجمعان

وإذا نظرنا إلى القيد السابق سوف نجد أن إجمالي العناصر المدينة أصبح ٤٨٥ ٠٠٠ ريال وهو يساوي القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان. وطبقاً لذلك يصبح الفرق بين تكلفة استثمار شركة الجمعان في شركة الفوزان والقيمة العادلة الجارية لصافي أصول شركة الفوزان مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال (٥٠٠ ٠٠٠ - ٤٨٥ ٠٠٠ ريال) ويعالج هذا الفرق كشهرة لشركة الفوزان طبقاً لنظرية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وبناءً على ذلك سوف يكتمل القيد السابق لشركتي الجمعان والفوزان بجعل حساب الشهرة في شركة الفوزان مديناً بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال.

ورقة العمل الكاملة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة:

نوضح فيما يلي عملية الاستبعاد والتسوية في صورتها النهائية على شكل قيد يومية وسوف نستخدم بيانات هذا القيد في إعداد ورقة العمل الكاملة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة لها:

٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الفوزان
٥٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٣٢ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الفوزان
٢٥ ٠٠٠		المخزون ـ (١٣٥ ٠٠٠ - ١١٠ ٠٠٠ ريال)
٦٥ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الفوزان (٣٦٥ ٠٠٠ - ٣٠٠ ٠٠٠ ريال)
٥ ٠٠٠		حق الاختراع ـ الفوزان (٢٥ ٠٠٠ - ٢٠ ٠٠٠ ريال)
١٥ ٠٠٠		الشهرة ـ الفوزان (٥٠٠ ٠٠٠ - ٤٨٥ ٠٠٠ ريال)
	٥٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في رأس مال الفوزان ـ شركة الجمعان.

إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق، مع تخصيص المبلغ المتبقي للشهرة. (تجاهلنا في هذه العملية الأثر الضريبي).

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة ملكية كاملة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

بيـــان	شركة الجمعان	شركة الفوزان	استبعادات وتسويات بالزيادة (أو النقص)	الميزانية العمومية الموحدة
الأصـــول				
النقدية	١٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠		٥٥ ٠٠٠
المخزون	١٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠	٢٨٥ ٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	١١٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠
أوراق القبض والدفع المقابلة	٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)	—	—
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان	٥٠٠ ٠٠٠		(٥٠٠ ٠٠٠)	—
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠	٨١٥ ٠٠٠
حق الاختراع		٢٠ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
الشهرة			١٥ ٠٠٠	١٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٣٧٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠		٧٦ ٠٠٠
الالتزامات الأخرى	٢٨٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠			٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥ ريال		٢٠٠ ٠٠٠	(٢٠٠ ٠٠٠)	
علاوة الإصدار	٣٦٥ ٠٠٠	٥٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠)	٣٦٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠	(١٣٢ ٠٠٠)	١٣٤ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٢٥٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٣٧٥ ٠٠٠

ونوضح في الجزء التالي بعض الخصائص التي تنطوي عليها ورقة العمل السابقة واللازمة لإعداد ميزانية عمومية موحدة وفقاً لأسلوب الشراء.

١ ـ لا تسجل عملية الاستبعاد والتسوية في السجلات المحاسبية سواء في الشركة القابضة أو الشركة التابعة، فالغرض منها مقصور على إعداد الميزانية العمومية الموحدة.

٢ ـ تم استخدام عملية الاستبعاد والتسوية بغرض إظهار الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة لأنه وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها لا يجب تقويم أصول الشركة التابعة حسب قيمتها الجارية في تاريخ الاندماج.

٣ ـ استخدمنا في عمود الاستبعادات والتسويات بورقة العمل مصطلحي الزيادات والانخفاضات بدلاً من مصطلحي المدين والدائن، لأن هذين المصطلحين غير ملائمين للاستخدام في ورقة العمل التي تعد بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة.

٤ ـ تم وضع أوراق القبض وأوراق الدفع المقابلة على سطر واحد في ورقة العمل ومن ثم كانت نتيجة محصلتها صفراً.

٥ ـ ترتب على عملية الاستبعاد والتسوية اعتبار الشركات المعنية كما لو كانت شركة واحدة.

٦ ـ تتعلق الحسابات الموحدة لرأس المدفوع بالشركة القابضة فقط. أما حسابات رأس المال المدفوع الخاصة بالشركة التابعة يتم استبعادها خلال عملية إعداد القوائم الموحدة.

٧ ـ تتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج طبقاً لأسلوب الشراء الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة فقط. وتتسق هذه المعالجة مع نظرية المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء حيث تكون نقطة البداية هي الحصول على صافي أصول (الأصول مطروحاً منها الالتزامات) وليس إدماجاً لحقوق المساهمين.

٨ ـ تفصح الميزانية الموحدة بورقة العمل عن المركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة

(Economic Entity) مكـونة من وحـدتين قـانـونيتـين (Two Legal Entities) بعـد استبعاد كل الأرصدة المقابلة.

الميزانية العمومية الموحدة Consolidated Balance Sheet

تستخدم البيانات التي ظهرت في عمود الميزانية الموحدة بورقة العمل السابقة في إعداد ميزانيـة عموميـة موحـدة لشركـة الجمعان والشـركة التـابعة وفقـاً للطريقة المألوفة في إعداد أي ميـزانية عمـومية. وقـد تعمدنـا حذف المـلاحظات ومتـطلبات الإفصاح الأخرى بغرض الإيجاز.

شركة الجمعان والشركة التابعة

الميزانية العمومية الموحدة

في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الأصـــول	ريال	ريال
الأصول المتداولة:		
النقدية		٥٥ ٠٠٠
المخزون		٢٨٥ ٠٠٠
أخرى		١٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٥٢٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٨١٥ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة:		
الشهرة	١٥ ٠٠٠	
حق الاختراع	٢٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		١ ٣٧٥ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات:		
ضرائب الدخل المستحقة		٧٦ ٠٠٠
أخرى		٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات		٤٧٦ ٠٠٠

حقوق الملكية:

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٣٦٥ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠	
		٨٩٩ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١ ٣٧٥ ٠٠٠

وبالإضافة للميزانية العمومية الموحدة السابقة المعدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠، تصدر شركة الجمعان في نفس التاريخ القوائم المالية الخاصة بها متضمنة قائمة دخل غير موحدة وقائمة أرباح محتجزة غير موحدة كما وردت في الصفحات الأولى من هذا الفصل.

المعالجة المحاسبية في تاريخ الاندماج
لشركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء:
Consolidation of Partially Owned Subsidiary on Date of Purchase-type Business Combination

تعتبر حقوق الأقلية هي مظهر الاختلاف الأساسي بين الشركة التابعة المملوكة جزئياً والشركة التابعة المملوكة كلياً. ويقصد بحقوق الأقلية (Minority Interest) حقوق المساهمين بخلاف الشركة القابضة في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة أو صافي أصولها. ويتم الإفصاح عن حقوق الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحدة، كما يفصح عن حقوقهم في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في حالة الشركة التابعة المملوكة جزئياً لشركة قابضة نفترض المعلومات التالية:

بتاريخ ١٤٠٥/١٢/٣٠ أصدرت شركة النصر ٥٧ ٠٠٠ سهم عادي من أسهم رأس مالها (عندما كانت القيمة العادلة السائدة ٢٠ ريال للسهم) إلى مساهمي شركة الهلال مقابل ٣٨ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لهذه

الشركة وجملتها ٤٠ ٠٠٠ سهم في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وطبقاً لذلك تكون شركة النصر قد حصلت على ٩٥٪ من حقوق ملكية شركة الهلال (٣٨ ٠٠٠ سهم ÷ ٤٠ ٠٠٠ سهم) وبذلك تصبح شركة الهلال شركة تابعة لشركة النصر. هذا ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، أما تكاليف تنفيذ عملية الاندماج فقد كانت على النحو التالي:

رسوم قانونية ومصاريف بحث واستقصاء	٥٢ ٢٥٠ ريال
مصاريف إصدار الأسهم	٧٢ ٧٥٠
جملة تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	١٢٥ ٠٠٠

ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية لكل من شركة النصر وشركة الهلال كما تظهر في ١٤٠٥/١٢/٣٠ قبل عملية الاندماج. ولم تكن هناك عمليات متبادلة بين الشركتين قبل الاندماج.

هذا وقد كانت القيم العادلة الجارية للأصول والالتزامات القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال مساوية لقيمها الدفترية باستثناء الأصول الموضحة في الجدول التالي:

	القيم العادلة الجارية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ ريـــال
المخزون	٥٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	١ ٢٩٠ ٠٠٠
حق مرتبط بعقد إيجار طويل الأجل	٣٠ ٠٠٠

ونظراً لأن شركة الهلال سوف تستمر كشركة مستقلة فهي لا تسجل قيود يومية تتعلق بعملية الاندماج. وكما أشرنا آنفاً لا يعاد تقويم أصول هذه الشركة بمناسبة الاندماج طالما أنها مستمرة في أعمالها، وفقاً للمبادىء المحاسبية المتعارف عليها. أما شركة النصر، فهي تسجل عملية اندماج شركة الهلال وفقاً لأسلوب الشراء في ١٤٠٥/١٢/٣٠ بالقيود التي سنعرضها في الصفحة بعد التالية.

شركة النصر والهلال
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠

قائمتا الدخل	شركة النصر ريـال	شركة الهلال ريـال
صافي المبيعات	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ ٨٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٦٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٧٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٥٨٥ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥ ١١٠ ٠٠٠	٩١٦ ٠٠٠
صافي الدخل	٣٩٠ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠
قائمتا الأرباح المحتجزة		
الأرباح المحتجزة في بداية العام	٨١٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	٣٩٠ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠
جملة فرعية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٣٧٤ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات	١٥٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠

الميزانيتان العموميتان

	شركة النصر	شركة الهلال
الأصـــول		
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
المخزون	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	٥٥٠ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
الشهرة	١٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	١٠٠ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠
التزامات أخرى	٢ ٤٥٠ ٠٠٠	٨٧٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال		٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٥٥٠ ٠٠٠	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠

شركة النصر (الشركة الدامجة)
قيود اليومية
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

١ ١٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

(٥٧ ٠٠٠ × ٢٠ ريال)

٥٧ ٠٠٠ أسهم رأس المال (٥٧ ٠٠٠ سهم × ريال واحد)

١ ٠٨٣ ٠٠٠ علاوة الإصدار

إثبات إصدار ٥٧٠٠٠ سهم عادي مقابل ٣٨٠٠٠ سهم من مجموع الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها ٤٠٠٠٠ سهم في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

٥٢٢٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

٧٢٧٥٠ علاوة الإصدار

١٢٥٠٠٠ النقدية.

إثبات دفع تكاليف تنفيذ الاندماج مع شركة الهلال وقد تم تحميل حساب الاستثمار بالرسوم القانونية ومصاريف البحث والاستقصاء، أما المصروفات المتعلقة بإصدار الأوراق المالية فقد خفضت بها علاوة الإصدار.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة تظهر حسابات دفتر الأستاذ التي تتأثر بعملية الاندماج على النحو التالي:

حـ/النقدية

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٢٠٠٠٠٠ (مدين)
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ الاندماج		١٢٥٠٠٠	٧٥٠٠٠

حـ/الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية في عملية الاندماج	١١٤٠٠٠٠		١١٤٠٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف مباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٢٢٥٠		١١٩٢٢٥٠

حـ/أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			١ ٠٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية في عملية الاندماج		٥٧ ٠٠٠	١ ٠٥٧ ٠٠٠

حـ/علاوة الإصدار

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد السابق			٥٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم عادية في عمليةالاندماج		١ ٠٨٣ ٠٠٠	١ ٦٣٣ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٧٢ ٧٥٠		١ ٥٦٠ ٢٥٠
١ ٥٦٠ ٢٥٠				

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل:

تتشابه إجراءات الاستبعاد والتسوية في الشركة القابضة والشركة التابعة المملوكة جزئياً مع الإجراءات السابق شرحها في بداية هذا الفصل عن الشركة التابعة المملوكة كلياً بواسطة الشركة القابضة. ففي البداية يتم استبعاد الحسابات المقابلة بين الشركتين حتى تصل أرصدتها إلى الصفر كما هو موضح في القيد التوضيحي التالي:

٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الهلال
٣٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الهلال
؟	
١ ١٩٢ ٢٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال ـ شركة النصر

يتضح من القيد السابق أن إجمالي العناصر المدينة قدره ٠٠٠ ٩٦٩ ريال يمثل

إجمالي حقوق الملكيـة في شـركـة الهـلال وهـو يقـل عن الجـانب الـدائن بمبلغ ٢٥٠ ٢٢٣ ريال. وهناك جزء من هذا الفرق يمثل زيادة إجمالي تكلفة استثمار شركة النصر وحقوق الأقلية في صافي أصول شـركة الهـلال عن القيمة الـدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لهذه الشركة. ويمكن تحديد هذه الزيادة على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية	الزيادة في القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية
	ريال	ريال	ريال
المخزون	٥٢٦ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	١ ٢٩٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
حق استئجار	٣٠ ٠٠٠	٠٠	٣٠ ٠٠٠
	١ ٨٤٦ ٠٠٠	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٢٤٦ ٠٠٠

وكما أشرنا في جزء سابق أنه لا يجب أن تثبت هـذه الفروق في السجـلات المحاسبية لشركة الهلال طالما هي مستمرة في أعمالهاكوحدةمستقلة. ولكن استجابـة لمتطلبات المحاسبة عن الانـدماج وفقاً لأسلوب الشراء يجب الإفصاح عن هـذه الفروق في الميزانية العمومية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن طريق عملية الاستبعـاد والتسويـة. وطبقاً لـذلك نعـود مـرة أخـرى إلى قيـد الاستبعـاد السـابق لتكملته:

٤٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الهلال
٣٣٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٢٦ ٠٠٠	المخزون ـ الهلال (٥٢٦ ٠٠٠ ـ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال)
١٩٠ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل ـ الهلال (١ ٢٩٠ ٠٠٠ ـ ١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال)
٣٠ ٠٠٠	حق استئجار ـ الهلال
؟	
١ ١٩٢ ٢٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال ـ شركة النصر

وطبقاً لما سبق يصبح إجمالي العناصر المدينة ٠٠٠ ٢١٥ ١ ريال وهو يمثل القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال في ١٤٠٥/١٢/٣٠. ومع ذلك ما زال هناك عنصرين يجب أخذهما في الاعتبار حتى يكتمل قيد الاستبعاد والتسوية السابق. ويتعلق العنصر الأول بحقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال (وفقاً للقيم العادلة الجارية) ويجب أن تثبت هذه الحقوق في الجانب الدائن من القيد السابق، ويتم حساب هذه الحقوق على النحو التالي:

القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في
شركة الهلال ٠٠٠ ٢١٥ ١ ريال
نسبة حقوق الأقلية (١٠٠٪ - ٩٥٪ نصيب شركة النصر)٥٪

حقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق ٧٥٠ ٦٠ ريال
بشركة الهلال (٠٠٠ ٢١٥ ١ ريال × ٥٪).

أما العنصر الثاني، فهو الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر نتيجة اندماج شركة الهلال وتثبت في الجانب المدين في القيد السابق ويتم حسابها كما يلي:

تكلفة شركة النصر في الحصول على ٩٥٪ من الحقوق في شركة الهلال ٢٥٠ ١٩٢ ١ ريال
تطرح القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق التي
تم الحصول عليها من شركة الهلال (٠٠٠ ٢١٥ ١ ريال × ٩٥٪) ٢٥٠ ١٥٤ ١

الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر ٠٠٠ ٣٨

وعلى ضوء ذلك يكتمل قيد الاستبعاد والتسوية الذي يجب إجراؤه في ورقة العمل ونعرضه في شكل قيد يومية على سبيل الإيضاح.

٠٠٠ ٤٠٠	أسهم رأس المال ـ الهلال
٠٠٠ ٢٣٥	علاوة الإصدار ـ الهلال
٠٠٠ ٣٣٤	الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٠٠٠ ٢٦	المخزون ـ الهلال (٠٠٠ ٥٢٦ ـ ٠٠٠ ٥٠٠ ريال)

١٩٠ ٠٠٠ الأصول طويلة الأجل ـ الهلال

(٠٠٠ ٢٩٠ ١ ـ ٠٠٠ ١٠٠ ١ ريال)

٣٠ ٠٠٠ حق استئجار ـ الهلال

٣٨ ٠٠٠ الشهرة ـ النصر (٢٥٠ ١٩٢ ١ ـ ٢٥٠ ١٥٤ ١ ريال)

١ ١٩٢ ٢٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال ـ شركة النصر

٦٠ ٧٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

إثبات استبعاد الاستثمارات وما يقابلها من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق التي تم الحصول عليها، مع تخصيص المبلغ المتبقي للشهرة، وكذلك تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (٠٠٠ ٢١٥ ١ ريال × ٥٪) (تجاهلنا في هذا القيد الأثر الضريبي).

وبناءً على هذا القيد تظهر ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ على النحو الموضح في الصفحة التالية:

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد ميزانية عمومية موحدة
الشركة التابعة مملوكة جزئياً في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات والتسويات زيادة (نقص)	الميزانية العمومية
الأصــــول				
النقدية	٧٥ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠		١٧٥ ٠٠٠
المخزون	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠	١ ٣٢٦ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٥٥٠ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠		٧٦٥ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠		(١ ١٩٢ ٢٥٠)	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠	٤ ٧٩٠ ٠٠٠
حق استئجار			٣٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
الشهرة	١٠٠ ٠٠٠		٣٨ ٠٠٠	١٣٨ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٦ ٢١٧ ٢٥٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	(٩٠٨ ٢٥٠)	٧ ٢٢٤ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	١٠٠ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠		١٧٦ ٠٠٠
الالتزامات الأخرى	٢ ٤٥٠ ٠٠٠	٨٧٠ ٠٠٠		٣ ٣٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٦٠ ٧٥٠	٦٠ ٧٥٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريالاً واحداً	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريالات		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠)	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	(٣٣٤ ٠٠٠)	١ ٠٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٦ ٢١٧ ٢٥٠	١ ٩١٥ ٠٠٠	(٩٠٨ ٢٥٠)	٧ ٢٢٤ ٠٠٠

طبيعة حقوق الأقلية Nature of Minority Interest

يعتبر تبويب حقوق الأقلية وطرق الإفصاح عنها في القوائم المالية الموحدة من الأمور المعقدة بالنسبة للمحاسبين. وعلى مدى السنوات الماضية ظهرت نظريتان للمحاسبة عن حقوق الأقلية في القوائم المالية الموحدة هما نظرية الشركة القابضة (Parent Company Theory) ونظرية الوحدة (The Entity Theory). وتصف إحدى الدراسات[1] هاتين النظريتين على النحو التالي:

«وفقاً لمفهوم الشركة القابضة ينظر إلى القوائم الموحدة كامتداد لقوائم الشركة القابضة، وفي ظلها يتم إحلال أصول والتزامات الشركة التابعة محل حساب الاستثمار في هذه الشركة، وطبقاً لذلك ينظر إلى الشركة التابعة كما لو كانت أحد فروع الشركة القابضة. وإذا كانت ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة غير كاملة يتم فصل حقوق الأقلية وفقاً لنسبة ملكيتهم في الشركة التابعة. وعندئذٍ تعتبر الأقلية كما لو كانت جماعة خارجية، وينظر إلى حقوقهم كالتزام على الشركة القابضة بقدر ما يمتلكون».

«وعلى العكس من مفهوم الشركة القابضة، ينظر مفهوم الوحدة إلى القوائم الموحدة كما لو كانت متعلقة بوحدة اقتصادية تنطوي على فئتين من أصحاب المصالح ـ الفئة الأولى هي الأغلبية أو المسيطرة، والفئة الثانية هي الأقلية. ويفترض هذا المفهوم أن معالجة الاندماج بين هذه المصالح أو الحقوق يجب أن يتم بطريقة متسقة. ويعني ذلك أن القوائم الموحدة لا تعتبر امتداداً لقوائم الشركة القابضة، بل ينظر إليها كتعبير عن المركز المالي ونتائج عمليات «وحدة اندماج» مما يتسق مع عدد الشركات المعنية التي نشأ بينها علاقة نتيجة السيطرة العامة (اعتماداً على ما تكفله الأسهم المملوكة من سلطة). وعندما ينظر إلى الأطراف المعنية كأعضاء أو عناصر في هذه الوحدة، تتم المحاسبة والإفصاح عن حقوق الأقلية بواسطة الشركة القابضة ليس باعتبارهم جماعة خارجية وإنما باعتبارهم من المساهمين في رأس المال».

ويتضح مما سبق، أنه وفقاً لنظرية الشركة القابضة تعتبر حقوق الأقلية في

Consolidated Financial Statements, Accountants International Study Group (Plaistow. England 1973) p.7

صافي أصول الشركة التابعة كما لو كانت التزاماً (Liability) عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وطبقاً لذلك يزداد هذا الالتزام كل فترة محاسبية تالية لتاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء بأي مصروف (Expense) يمثل حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (أو ينخفض بحصة الأقلية في صافي الخسائر) وتنخفض الالتزامات لمساهمي الأقلية بقيمة التوزيعات المعلنة لهم من الشركة التابعة. هذا وتفصح قائمة الدخل الموحدة عن حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة وهو الأمر الذي ستتناوله تفصيلاً في الفصل التالي.

أما حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لنظرية الوحدة، فهي تدرج ضمن قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية. وتفصح قائمة الدخل الموحدة عن حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة كتبويب فرعي من صافي الدخل الموحد.

ويرى المؤلف، أن نظرية الوحدة في التقرير عن حقوق الأقلية تركز أكثر من اللازم على المظاهر القانونية لعلاقة التبعية التي تنشأ بين تنظيمات الأعمال المستقلة. ولكن هؤلاء الأقلية من المساهمين يمكن النظر إليهم كفئة خاصة من الدائنين في الشركة القابضة، لأنهم عادةً لا يمارسون أي سيطرة على العمليات سواء في الشركة القابضة أو التابعة. وإذا كنا نرغب في أن تفصح القوائم المالية الموحدة عن نتائج العمليات والمركز المالي لوحدة اقتصادية مستقلة بطريقة عادلة، يجب أن نتجاهل ملكية مساهمي الأقلية في الشركة التابعة. وطبقاً لذلك فإننا في هذا المرجع سوف نعتمد على نظرية الشركة القابضة في المحاسبة عن حقوق الأقلية في الشركة التابعة.

الميزانية العمومية الموحدة عندما تكون الشركة التابعة مملوكة جزئياً
Consolidated Balance Sheet for Partially Owned Subsidiary

نعرض في الصفحة التالية الميزانية العمومية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة المملوكة لها ملكية جزئية. وتم الحصول على بيانات هذه الميزانية من ورقة العمل السابقة.

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

الأصول	ريال	ريال
الأصول المتداولة:		
النقدية		١٧٥ ٠٠٠
المخزون		١ ٣٢٦ ٠٠٠
أخرى		٧٦٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٢ ٢٦٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٤ ٧٩٠ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة:		
الشهرة	١٣٨ ٠٠٠	
حق استئجار	٣٠ ٠٠٠	١٦٨ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٧ ٢٢٤ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات:		
ضرائب الدخل المستحقة		١٧٦ ٠٠٠
أخـــرى		٣ ٣٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة		٦٠ ٧٥٠
إجمالي الالتزامات		٣ ٥٥٦ ٧٥٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد	١٠ ٥٧ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	
الأرباح المحتجزة	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣ ٦٦٧ ٢٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٧ ٢٢٤ ٠٠٠

ونلاحظ في هذه الميزانية أنه تم إدراج حقوق الأقلية في قطاع الالتزامات وهو الأمر الذي يتسق مع نظرية الشركة القابضة. ونوجه النظر إلى أن حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة لن تظهر في دفتر الأستاذ سواء في الشركة القابضة أو الشركة التابعة.

أساليب بديلة لتقويم حقوق الأقلية والشهرة

Alternative Methods for Valuing Minority Interest and GoodWill

تم في الجزء السابق تحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة وتحديد الشهرة اعتماداً على فرضين أساسيين هما: الأول - تم تقويم الأصول الصافية القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة على أساس القيم العادلة الجارية، أما الفرض الثاني - فقد تم تقويم شهرة الشركة التابعة التي تم الحصول عليها بمعرفة الشركة القابضة على أساس مبدأ التكلفة. ويتفق هذا الأسلوب مع نظرية الشركة القابضة بصدد إعداد القو ئم المالية الموحدة. وهناك بديلين للأسلوب السابق، فوفقاً للبديل الأول يتم تخصيص القيم العادلة الجارية على صافي الأصول القابلة للتحقق المملوكة جزئياً في الشركة التابعة بما يحقق مصلحة الشركة القابضة فقط. وفي ظل هذا البديل، لا يوزع كل الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق، ولكن يوزع جزء فقط من هذا الفرق بنسبة ما تمتلكه الشركة القابضة. وطبقاً لذلك تكون حصة شركة النصر من هذا الفرق مبلغ ٧٠٠ ٢٣٣ ريال (٠٠٠ ٢٤٦ × ٩٥٪) يوزع على عناصر المخزون والأصول طويلة الأجل والأصول المستأجرة عند إجراء عملية الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٥/١٢/٣٠ . ويعني ذلك أن حقوق الأقلية في صافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة سوف تظهر بالقيم الدفترية بدلاً من القيم الجارية ويتم تحديدها كما يلي: ٠٠٠ ٩٦٩ ريال × ٥ ٪ = ٤٥٠ ٤٨ ريال. أما الشهرة فسيكون مقدارها ٠٠٠ ٣٨ ريال كما تم حسابها في مثالنا السابق. ويرى المؤيدون لهذا البديل الذي يتسق أيضاً مع نظرية الشركة القابضة أن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة المندمجة يجب أن تظهر في القوائم المالية الموحدة بنسبة ما حصلت عليه الشركة الدامجة فقط. أما رصيد صافي أصول الشركة المندمجة

وما يرتبط بها من حقوق الأقلية يجب أن تظهر في القوائم المالية الموحدة وفقاً للقيم الدفترية كما ظهرت في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

أما البديل الثاني لتقويم حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وتقويم الشهرة فيتم عن طريق حساب قيمة عادلة جارية بنسبة ١٠٠٪ من إجمالي صافي أصول الشركة التابعة المملوكة جزئياً، أما باستخدام مقياس مستقل لحقوق الأقلية أو بالاستنتاج من تكلفة استثمار الشركة القابضة في الشركة التابعة. ويمكن الحصول على المقياس المستقل لحقوق الأقلية عن طريق أسعار السوق المعلنة للأسهم التي يحملها مساهمي الأقلية في الشركة التابعة. أما حساب حقوق الأقلية والشهرة في شركة الهلال عن طريق الاستنتاج من تكلفة استثمار الشركة القابضة فيكون على النحو التالي:

إجمالي تكلفة استثمار شركة النصر في شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠ ريال
نسبة ملكية شركة النصر في شركة الهلال	٩٥٪
القيمة العادلة الجارية المحسوبة بنسبة ١٠٠٪	
من إجمالي الأصول الصافية (١ ١٩٢ ٢٥٠ ÷ ٩٥٪)	١ ٢٥٥ ٠٠٠
حقوق الأقلية (١ ٢٥٥ ٠٠٠ × ٥٪)	٦٢ ٧٥٠
الشهرة (١٢٥٥ ٠٠٠ - ١ ٢١٥ ٠٠٠ القيمة العادلة	
الجارية لصافي أصول شركة الهلال	٤٠ ٠٠٠
القابلة للتحقق ذاتياً)	

ويرى المؤيدون لهذا الأسلوب الذي يتسق مع نظرية الوحدة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة، بأنه من الواجب استخدام أسلوب تقويم واحد لكل أصول الشركة التابعة بما في ذلك الشهرة ـ وبصرف النظر عن وجود حقوق أقلية في الشركة التابعة. ويروا أيضاً أنه من الواجب أن تنسب الشهرة إلى الشركة التابعة بدلاً من الشركة القابضة كما هو الحال في الشركة التابعة المملوكة بالكامل بما يتفق مع نظرية المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

ونعرض في الصفحة التالية ملخصاً للأساليب الثلاثة السابقة المستخدمة في تقويم حقوق الأقلية والشهرة في حالة امتلاك الشركة التابعة جزئياً، ونعتمد في هذا

الملخص على بيانات اندماج شركتي النصر والهلال في ١٤٠٥/١٢/٣٠ التي عرضناها في الجزء السابق.

هذا وقد حرص المؤلف في الفصول التالية من هذا الكتاب على اتباع الأسلوب الأول الذي تم استخدامه في عملية الاستبعاد في ورقة العمل السابقة ليس لتفضيله من الناحية النظرية، ولكن لشيوع استخدامه في الممارسة المحاسبية العملية.

المقارنة بين الأساليب البديلة الثلاثة في تقويم حقوق الأقلية والشهرة في شركة تابعة مملوكة جزئياً

	إجمالي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً ريال	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ريال	الشهرة ريال
(١) تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق طبقاً للقيمة العادلة الجارية، وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة معتمدة على صافي الأصول القابلة للتحقق (أ)	١ ٢١٥ ٠٠٠	٦٠ ٧٥٠	٣٨ ٠٠٠
(٢) تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق طبقاً للقيمة العادلة الجارية وفقاً لنسبة ملكية الشركة القابضة، ورصيد صافي الأصول وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة يظهرا بالقيمة الدفترية (أ).	١ ٢٠٢ ٧٠٠(*)	٤٨ ٤٥٠	٣٨ ٠٠٠

(٣) تحديد القيمة العادلة الجارية باستخدام مقياس مستقل أو بالاستنتاج، مخصصة على إجمالي صافي أصول الشركة التابعة متضمنة الشهرة (ب).	١ ٢١٥ ٠٠٠	٦٢ ٧٥٠	٤٠ ٠٠٠

(*) ٠٠٠ ٩٦٩ ريال + (٠٠٠ ٢٤٦ × ٩٥٪) = ٧٠٠ ٢٠٢ ١ ريال.

(أ) تتسق مع نظرية الشركة القابضة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة.

(ب) تتسق مع نظرية الوحدة بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة.

الشهرة السالبة في الميزانية العمومية الموحدة «Negative Goodwill» in Consolidated Balance Sheet

كما أشرنا سابقاً قد يؤدي الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء ونشأة علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة إلى زيادة القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة عن تكلفة استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة. وإذا كان الأمر كذلك، تطبق المبادىء المحاسبية المتعارف عليها السابق استخدامها في الفصل السابق في هذا الصدد. وطبقاً لذلك، تستخدم الزيادة في القيم العادلة الجارية في تخفيض المبالغ السابق تخصيصها للأصول غير المتداولة باستثناء الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. وأي زيادة تبقى بعد ذلك، يجب معالجتها كرصيد دائن مؤجل يتم استنفاده على فترة لا تزيد عن أربعون سنة.

مثال توضيحي عن الشهرة السالبة في حالة شركة تابعة مملوكة بالكامل
Illustration of «Negative Goodwill» Wholly Owned Subsidiary

في ١٤٠٥/١٢/٣٠ حصلت شركة الاتحاد على كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الوحدة مقابل مبلغ ٠٠٠ ٨٥٠ ريال سددت نقداً، متضمناً تكاليف تنفيذ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. وقد كان إجمالي حقوق الملكية في شركة الوحدة مبلغ ٠٠٠ ٨٠٠ ريال تتكون من ٠٠٠ ١٠٠ ريال أسهم عادية،

٣٠٠ ٠٠٠ ريال علاوة إصدار، ثم ٤٠٠ ٠٠٠ ريال أرباح محتجزة. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة مساوية لقيمتها الدفترية باستثناء العناصر التالية:

	القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية
المخزون	٣٣٩ ٠٠٠ ريال	٣٢٠ ٠٠٠ ريال
الاستثمارات طويلة الأجل في		
أوراق مالية	٦١ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	١ ٠٢٦ ٠٠٠	٩٨٤ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة (الصافي)	٥٤ ٠٠٠	٣٦٠٠٠

وطبقاً لذلك تزيد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة عن المبلغ المدفوع بواسطة شركة الاتحاد بمبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال (٨٠٠ ٠٠٠ + ١٩ ٠٠٠ + ١١ ٠٠٠ + ٤٢ ٠٠٠ + ١٨ ٠٠٠) − ٨٥٠ ٠٠٠ ريال = ٤٠ ٠٠٠ ريال). ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد اللازم في ورقة العمل بشركة الاتحاد والشركة التابعة في ١٤٠٥/١٢/٣٠:

شركة الاتحاد والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل عن شركة تابعة مملوكة بالكامل مع وجود شهرة سالبة في تاريخ الاندماج في ١٤٠٥/١٢/٣٠

١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ شركة الوحدة
٣٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ شركة الوحدة
٤٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ شركة الوحدة
١٩ ٠٠٠	المخزون ـ شركة الوحدة (٣٣٩ ٠٠٠ ـ ٣٢٠ ٠٠٠ ريال)
١١ ٠٠٠	الاستثمارات في أوراق مالية طويلة الأجل ـ شركة الوحدة (٦١ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ ريال)
٤ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل ـ شركة الوحدة (١٠٢٦ ٠٠٠ − ٩٨٤ ٠٠٠ ريال − (٤٠ ٠٠٠ × ٩٥٪)

١٦ ٠٠٠ الأصول غير الملموسة ـ شركة الوحدة
(٥٤ ٠٠٠ ـ ٣٦ ٠٠٠ ريال) ـ (٤٠ ٠٠٠ × ٥٪)

٨٥٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوحدة ـ شركة الاتحاد

إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في القيم الجارية عن تكلفة الاستثمار وقدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال بتخفيضها من صافي الأصول طويلة الأجل وغير الممسوسة بالشركة التابعة بنسبة ١ ٠٢٦ ٠٠٠ ريال: ٥٤ ٠٠٠ ريال أو ٩٥ : ٥.

مثال توضيحي عن الشهرة السالبة في حالة شركة تابعة مملوكة جزئياً

Illustration of «Negative Goodwill»: Partially Owned Subsidiary

إذا أدخلنا تغييراً على مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي الاتحاد والوحدة، حيث نفترض أن شركة الاتحاد حصلت في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ على ٩٨٪ فقط من أسهم شركة الوحدة بدلاً من ١٠٠٪ بمبلغ ٨٣٣ ٠٠٠ ريال (٨٥٠ ٠٠٠ ريال × ٩٨٪ = ٨٣٣ ٠٠٠ ريال) مع بقاء الافتراضات الأخرى بدون تغيير. عندئذٍ تكون الزيادة في القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوحدة عن تكلفة استثمار شركة الاتحاد مبلغ ٣٩ ٢٠٠ ريال [(٨٩٠ ٠٠٠ × ٩٨٪) − ٨٣٣ ٠٠٠ = ٣٩ ٢٠٠ ريال)] . وفي ظل هذه الظروف سيظهر قيد الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٥/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الاتحاد والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن شركة تابعة مملوكة جزئياً مع وجود شهرة سالبة في تاريخ الاندماج
في ١٤٠٥/١٢/٣٠

مدين	دائن	البيان
١٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ شركة الوحدة
٣٠٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ شركة الوحدة
٤٠٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ شركة الوحدة
١٩ ٠٠٠		المخزون ـ شركة الوحدة (٣٣٩ ٠٠٠ - ٣٢٠ ٠٠٠ ريال)
١١ ٠٠٠		الاستثمار في أوراق مالية طويلة الأجل ـ (٦١ ٠٠٠ ـ ٥٠ ٠٠٠ ريال)
٤ ٧٦٠		الأصول طويلة الأجل ـ شركة الوحدة {٤٢ ٠٠٠ ـ [(٨٩٠ ٠٠٠ × ٩٨٪ ـ ٨٣٣ ٠٠٠) × ٩٥٪]}.
١٦ ٠٤٠		الأصول غير الملموسة ـ شركة الوحدة [١٨ ٠٠٠ ـ (٣٩٢٠٠ × ٠,٥)].
	٨٣٣ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الوحدة ـ شركة الاتحاد
	١٧ ٨٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٨٩٠ ٠٠٠ × ٢٪).

إثبات استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع حصة الشركة القابضة من زيادة (٣٩ ٢٠٠) القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة عن تكلفة الاستثمار بتخفيضها من الأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بنسبة ٩٥٪ إلى ٥٪، مع تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.

سياسة الإفصاح في شكل ملاحظات عند إعداد قوائم مالية موحدة

وفقاً للرأي المحاسبي رقم (٢٢) يتطلب الأمر الإفصاح في شكل ملاحظات عن السياسات المحاسبية التي تم استخدامها عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ونعرض فيما يلي نموذجاً لهذا الإفصاح:

مبادىء الإندماج ـ تتضمن القوائم المالية الموحدة حسابات الشركة القابضة والشركات التابعة المملوكة بالكامل. وتم استبعاد الحسابات المقابلة. وتستنفد الزيادة في قيمة صافي أصول الشركة التابعة عن التكلفة على مدى عشر سنوات من تواريخ الاندماج.

مزايا وعيوب القوائم المالية الموحدة

Advantages and Shortcomings of Consolidated Financial Statements

تعتبر القوائم المالية الموحدة ذات فائدة لمساهمي الشركة القابضة والمستثمرين المحتملين. فالقوائم المالية الموحدة توفر لمستخدميها معلومات مالية شاملة عن وحدة اقتصادية ممثلة في الشركة القابضة والشركات التابعة لها، بصرف النظر عن الصفة القانونية المستقلة التي تتمتع بها هذه الشركات.

أما دائنو كل من الشركة القابضة، والشركات التابعة المملوكة جزئياً، فهم يجدون فائدة محدودة في القوائم المالية الموحدة، لأن مثل هذه القوائم لا تفصح عن المركز المالي ونتائج العمليات لكل شركة على حدة. فضلاً عن ذلك، فقد انتقد المحللون الماليون القوائم المالية الموحدة التي تصدر عن شركات اندماج مختلطة حيث يصعب تبويبها وفقاً لطبيعة الصناعة أو النشاط التجاري، ومن ثم يصعب استخدام مثل هذه القوائم في مجال المقارنة بين الشركات وبعضها البعض، وهو الأمر الذي سنتناوله بالتفصيل في فصل تال.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) «يكون من الشائع استخدام القوائم المالية الموحدة بغرض إعداد التقارير للمساهمين، ومع ذلك يتم في الواقع العملي، في بعض الحالات، استبعاد شركات تابعة معينة من القوائم المالية الموحدة». أذكر بعض الحالات التي يتم فيها استبعاد الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة.

(٢) يتمثل القصور الأساسي للقوائم المالية الموحدة في افتقارها للمعلومات المستقلة عن أصول، والتزامات، وإيرادات، ومصروفات الشركات التي تشتمل عليها هذه القوائم. أذكر المشاكل التي يواجهها مستخدموا القوائم المالية الموحدة نتيجة هذا القصور.

(٣) ما المعيار الذي يؤثر على قرار الشركة القابضة بشأن تضمين أو عدم تضمين الشركة التابعة لها في القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

(٤) ناقش أوجه التشابه والاختلاف بين القوائم المالية الموحدة لشركة قابضة والشركات التابعة، وبين القوائم المالية المجمعة الخاصة بفروع وحدة مستقلة قانونياً.

(٥) هل تسجل الاستبعادات الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة في السجلات المحاسبية للشركة القابضة أو في السجلات المحاسبية للشركات التابعة؟ إشرح.

(٦) «إذا نشأت علاقة بين شركة قابضة وأخرى تابعة نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، فإن صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة بالقيم العادلة الجارية لها في تاريخ الاندماج». هل يتطلب هذا من الشركة التابعة أن تسجل القيم العادلة الجارية لصافي أصولها في سجلاتها المحاسبية؟ إشرح.

(٧) سألك المراقب المالي «لشركة الكرنك»، التي أصبحت شركة قابضة «لشركة

السويل» نتيجة عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، عن ضرورة إعداد قائمة دخل موحدة عن العام المالي المنتهي في تاريخ الاندماج. بماذا تجيب؟ إشرح.

(٨) أذكر الفرق بين ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة والميزانية العمومية الموحدة.

(٩) إشرح الأساليب الثلاثة المقترحة لتقويم حصة الأقلية والشهرة في الميزانية العمومية الموحدة لشركة قابضة وشركة تابعة لها مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء.

(١٠) قارن بين «نظرية الشركة القابضة» و «نظرية الوحدة» بشأن القوائم المالية الموحدة، وفيها يختص بتبويب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ تشتمل علاوة الإصدار الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والذي نتج عنه علاقة تبعية بين الشركة القابضة والتابعة على علاوة الإصدار:

أ ـ لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

ب ـ للشركة القابضة فقط.

جـ ـ للشركة التابعة فقط.

د ـ لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة، مضافاً إليها قيمة الرصيد المتمم لقيد تسجيل عملية الاندماج.

٢ ـ دفعت «شركة النورس» في الرابع من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالاً واحداً للسهم، والقيمة العادلة الجارية له ١٠ ريالات، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الطاووس» وعددها ٥٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة

الإسمية للسهم ٥ ريالات (القيمة الدفترية للسهم ٢٠ ريالاً). وعليه أصبحت «شركة الطاووس» تابعة «لشركة النورس». كما دفعت «شركة النورس» في التاريخ نفسه مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل مصاريف الفحص والاستقصاء والرسوم القانونية المرتبطة بعملية الاندماج، ومبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل التكاليف المتعلقة بإصدار وتسجيل الأسهم العادية المصدرة في عملية الاندماج.

فعندئذٍ يكون الناتج النهائي لقيود إثبات عملية الاندماج في السجلات المحاسبية «لشركة النورس» هو:

أ ـ أن يصبح حساب الاستثمار في رأس مال «شركة الطاووس» مديناً بمبلغ ٠٠٠ ١٠٠٠ ريال.

ب ـ أن يصبح حساب علاوة الإصدار دائناً بمبلغ ٠٠٠ ٩٠٠ ريال.

جـ ـ أن يصبح حساب مصروفات عملية الاندماج مديناً بمبلغ ٠٠٠ ١٣٠ ريال.

د ـ أن يصبح حساب النقدية دائناً بمبلغ ٠٠٠ ٦٣٠ ريال.

٣ ـ يتم تحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء في تاريخ الاندماج، طبقاً لنظرية الشركة القابضة بضرب نسبة حقوق الأقلية في:

أ ـ القيمة الدفترية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة.

ب ـ القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة.

جـ ـ القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة.

د ـ القيمة العادلة الجارية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة.

٤ ـ أي الشركات التابعة التالية يجب دائماً استبعادها من القوائم المالية الموحدة:

أ ـ التي تعمل في البلاد الأجنبية.

ب ـ المشتراة بعد إشهار إفلاسها.

جـ ـ التي تعمل في نشاط التمويل.

د - التي تخضع للسيطرة المباشرة.

٥ - اشترت «شركة ابن النفيس» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة النهري» وعددها ١٠٠ ٠٠٠ سهم بسعر السهم ١٠ ريالات نقداً. وكان إجمالي القيمة العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة النهري» في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ، ١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال متضمنة قيمة مقدرة للأصول طويلة الأجل (وهي تمثل الأصول غير المتداولة فقط) قدرها٢٥٠,٠٠٠ ريال. وعليه يجب أن تشتمل الميزانية العمومية الموحدة لشركة ابن النفيس والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ على:

أ - مبلغ دائن مؤجل يمثل الشهرة السالبة قدره١٥٠,٠٠٠ريال.
ب - شهرة بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال.
جـ - مبلغ دائن مؤجل يمثل الشهرة السالبة قدره ٤٠٠ ٠٠٠ ريال.
د - شهرة بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال.
هـ - لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

اشترت «شركة الكوكب» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النجم» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، مقابل مبلغ ٨٠٠ ٠٠٠ ريال مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وفيما يلي الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيود يومية) في التاريخ نفسه (تم إغفال الشرح):

شركة الكوكب والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ

أسهم رأس المال ـ شركة النجم	٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار ـ شركة النجم	٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة ـ شركة النجم	٤٩٠ ٠٠٠
المخزون السلعي ـ شركة النجم	٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (صافي) شركة النجم	١٠٠ ٠٠٠

٢٠٠ ٠٠٠		الشهرة ـ شركة الكوكب [٨٠٠ ٠٠٠ − ٧٥٠ ٠٠٠ × ٠,٨)].
	٨٠٠ ٠٠٠	الاستثمار في رأس مال شركة النجم ـ شركة الكوكب
	١٥٠ ٠٠٠	حصة الأقلية في صافي أصول شركة النجم (٧٥٠ ٠٠٠ × ٠,٢).

بافتراض أن القيمة يجب حسابها بنسبة ١٠٠٪ لصافي أصول شركة النجم (متضمنة الشهرة) من التكلفة المدفوعة بواسطة شركة الكوكب ومقدارها ٨٠٠ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد المبلغ الذي ستجعل الشهرة مدينة به، والمبلغ الذي ستجعل حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة دائنة به في استبعادات ورقة العمل السابقة.

التمرين الثالث:

اشترت «شركة الربيع» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الورود» في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، مقابل مبلغ ٨٠٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وقد ظهر بالميزانية العمومية «لشركة الورود» في ذلك التاريخ صافي أصول قدرها ٦ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وفيما يلي القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة الورود»:

	القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال
أصول أخرى	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	٥ ٦٠٠ ٠٠٠

المطلوب:

تحديد قيمة الشهرة، إن وجدت، التي يجب أن تشتمل عليها الميزانية العمومية الموحدة لشركة الربيع والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ.

التمرين الرابع:

اشترت «شركة الأتربي» ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العربي» في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ. وفيما يلي الميزانية العمومية غير الموحدة لشركة «الأتربي»، والميزانية العمومية الموحدة «لشركة الأتربي» والشركة التابعة عقب عملية الاندماج مباشرة والتي تمت وفقاً لأسلوب الشراء:

شركة الأتربي والشركة التابعة
الميزانية العمومية المستقلة، والميزانية
العمومية الموحدة
٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ

الأصول	غير الموحدة	الموحدة
أصول متداولة	١٠٦ ٠٠٠ ريال	١٤٦ ٠٠٠ ريال
الاستثمار في رأس مال شركة العربي	١٠٠ ٠٠٠	—
أصول طويلة الأجل (صافي)	٢٧٠ ٠٠٠	٣٧٠ ٠٠٠
الشهرة	—	١١ ١٠٠
إجمالي الأصول	٤٧٦ ٦٠٠٠ ريال	٥٢٧ ١٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	١٥ ٠٠٠ ريال	٢٨ ٠٠٠
حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	—	٣٨١ ٠٠
رأس مال الأسهم	٣٥٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١١١ ٠٠٠	١١١ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٤٧٦ ٠٠٠ ريال	٥٢٧ ١٠٠ ريال

ويمكن أن نعزو مبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال من الزيادة المدفوعة للاستثمار في رأس مال «شركة العربي» إلى أن الأصول طويلة الأجل مقومة بدفاتر شركة العربي بالنقص، والباقي مقابل الشهرة. وتتضمن الأصول المتداولة «لشركة العربي» مبلغ ٢٠٠٠ ريال يمثل «حساب المدينين ـ شركة الأتربي» والذي نشأ قبل عملية الاندماج.

المطلوب:

أ ـ تحديد إجمالي الأصول المتداولة الذي يظهر في الميزانية العمومية المستقلة لشركة العربي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ.

ب ـ تحديد إجمالي حقوق الملكية الذي يظهر في الميزانية العمومية المستقلة لشركة العربي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ.

جـ ـ توضيح كيفية حساب الشهرة (وقدرها ١١١٠٠ ريال) التي تتضمنها الميزانية العمومية الموحدة.

التمرين الخامس:

تعمل كل من «الشركة الدامجة» و«الشركة المندمجة» بصورة مستقلة منذ خمس سنوات. وكل شركة منهما عليها أقل قدر من الالتزامات، وهيكل رأس المال بكل منهما بسيطاً، ويتكون من أسهم عادية فقط. وقد حصلت الشركة الدامجة على ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة المندمجة مقابل إصدار أسهم عادية، ولأن العملية تمت عن طريق مبادلة أسهم بأسهم، فقد خضعت هذه العملية للإعفاء الضريبي. وكانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة المندمجة ٨٠٠٠٠٠ ريال، والقيمة الدفترية لها ٦٠٠٠٠٠ ريال. وبلغت القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية التي أصدرتها الشركة الدامجة في عملية الاندماج ٧٠٠٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة والشهرة اللتين ستظهران في الميزانية العمومية الموحدة للشركة الدامجة والتابعة، طبقاً للأساليب البديلة الثلاثة التي تم عرضها في هذا الفصل.

التمرين السادس:

فيما يلي ميزانيتي شركة الدمام والطائف قبل اندماجهما في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

شركة الدمام وشركة الطائف
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

الأصـــول	شركة الدمام		شركة الطائف	
النقدية	٣٠٠٠	ريال	١٠٠	ريال
المخزون (بالتكلفة طبقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً، والتي تقترب من القيمة العادلة الجارية).	٢٠٠٠		٢٠٠	
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٥٠٠٠		٧٠٠(*)	
إجمالي الأصول	١٠٠٠٠	ريال	١٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات قصيرة الأجل	٦٠٠	ريال	١٠٠	ريال
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	١٠٠٠		١٠٠	
علاوة الإصدار	٣٠٠٠		٢٠٠	
الأرباح المحتجزة	٥٤٠٠		٦٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١٠٠٠٠	ريال	١٠٠٠	ريال

(*) القيمة العادلة الجارية لها في ٣٠ من ذي لحجة ١٤٠٣ هـ تبلغ ١٥٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ تحديد قيمة الشهرة التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الدمام والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ. بافتراض أن شركة الدمام اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ مقابل مبلغ ٢٠٠٠ ريال نقداً.

ب ـ تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل التي يجب أن تظهر في الميزانية

العمومية الموحدة لشركة الدمام والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ. بافتراض أن شركة الدمام اشترت كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ مقابل مبلغ ١٦٠٠ ريال نقداً.

التمرين السابع:

أصدرت «شركة الريحاني» في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ ١٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ٣٠ ريالاً)، مقابل الحصول على ٨٥ سهماً من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النوري» وجملتها ١٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال، في عملية اندماج تتفق وأسلوب الشراء. وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج:

رسوم قانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٣٦ ٨٠٠	ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٢٠ ٠٠٠	
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٥٦ ٨٠٠	ريال

وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة النوري في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ مساوية لقيمها الدفترية، وتتكون حقوق مساهمي شركة النوري في ذلك التاريخ من الآتي:

أسهم رأس مال، القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	١٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٧٠ ٠٠٠	
إجمالي حقوق الملكية	٢٢٠ ٠٠٠	ريال

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة في السجلات المحاسبية «لشركة الريحاني» لتسجيل عملية الاندماج مع شركة النوري.

التمرين الثامن:

فيما يلي الميزانيتان المستقلتان والميزانية العمومية الموحدة لكل من «شركة المأمون» و «شركة الرشيد» التابعة لها، في تاريخ اندماجهما.

شركة المأمون والشركة التابعة

الميزانيتان العموميتان المستقلتان والميزانية العمومية الموحدة

في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٣ هـ

	شركة المأمون		شركة الرشيد		الموحدة	
الأصـــول						
النقدية	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال	١٤٠ ٠٠٠	ريال
المخزون	٥٠٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠		٦١٠ ٠٠٠	
أصول متداولة أخرى	٢٥٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠		٣١٠ ٠٠٠	
الاستثمار في رأس مال						
شركة الرشيد	٤٤٠ ٠٠٠					
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٠٠٠ ٠٠٠		٣٦٠ ٠٠٠		١ ٤٤٠ ٠٠٠	
الشهرة	١٠٠ ٠٠٠				١٢٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٢ ٣٩٠ ٠٠٠	ريال	٥٥٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٦٢٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية						
ضرائب الدخل المستحقة	٤٠ ٠٠٠	ريال	٣٥ ٠٠٠	ريال	٧٥ ٠٠٠	ريال
التزامات أخرى	٥٨٠ ٦٠٠		١٩٥ ٠٠٠		٧٧٥ ٦٠٠	
أسهم رأس مال	١ ٠٢٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠		١ ٠٢٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٤٢٩ ٤٠٠		٢١٠ ٠٠٠		٤٢٩ ٤٠٠	
الأرباح المحتجزة (العجز)	٣٢٠ ٠٠٠		(٩٠ ٠٠٠)		٣٢٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢ ٣٩٠ ٠٠٠	ريال	٥٥٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٦٢٠ ٠٠٠	ريال

المطلوب:

إجراء قيود الاستبعادات التي أجريت في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) مسترشداً بالبيانات السابقة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين التاسع :

فيما يلي الميزانية العمومية الموحدة «لشركة القيرواني» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ :

شركة القيرواني
الميزانية العمومية
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

الأصـــول

النقدية	١٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٢٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٥١٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٩٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٧١٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

التزامات قصيرة الأجل	٣١٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٦٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٧١٠ ٠٠٠ ريال

وقد اشترت «شركة المغيولي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة القيرواني» مقابل مبلغ ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج. وقد كانت القيمة العادلة الجارية لمخزون شركة المغيولي في ذلك التاريخ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال، والقيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، بينما كانت القيم العادلة الجارية لكافة

الأصول والالتزامات الأخرى مساوية لقيمها الدفترية.

المطلوب:

أ ـ تحديد قيمة الشهرة التي يجب أن تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المغيولي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

ب ـ تحديد مقدار الأرباح المحتجزة الموحدة، الذي يجب أن يظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المغيولي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، بافتراض أن الميزانية العمومية غير الموحدة لشركة المغيولي في ذلك التاريخ تتضمن أرباحاً محتجزة مقدارها ٠٠٠ ٥٠٠ ٢ ريال.

التمرين العاشر:

فيما يلي الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بإعداد الميزانية العمومية الموحدة «لشركة السليم» والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ. وقد قامت «شركة السليم» في التاريخ نفسه بشراء معظم الأسهم العادية المتداولة «لشركة الروبي» نقداً.

شركة السليم والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ

٠٠٠ ٦٠		أسهم رأس المال ـ شركة الروبي
٢٥٠ ٣٥		علاوة الإصدار ـ شركة الروبي
١٠٠ ٥٠		الأرباح المحتجزة ـ شركة الروبي
٩٠٠ ٣		المخزون السلعي ـ شركة الروبي
٥٠٠ ٢٨		الأصول طويلة الأجل (صافي) ـ شركة الروبي
٥٠٠ ٤		براءة اختراع ـ شركة الروبي
٢٨٠ ٥		الشهرة ـ شركة السليم
	٦٦٠ ١٦٥	الاستثمار في رأس مال شركة الروبي ـ شركة السليم
	٨٧٠ ٢١	حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق

المساهمين في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشهرة، وتحديد حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء (وقد تجاهلنا الأثر الضريبي).

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية (مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك):

أ ـ ما نسبة الأسهم العادية المتداولة التي اشترتها الشركة القابضة من أسهم الشركة التابعة؟

ب ـ ما إجمالي القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ؟

جـ ـ ما المبلغ الواجب تخصيصه للشهرة، طبقاً للأسلوب الذي يستنتج مجموع القيم العادلة الجارية لإجمالي صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لقيمة استثمار الشركة القابضة؟

د ـ ما المبلغ الواجب تخصيصه لحصة الأقلية، طبقاً للأسلوب السابق شرحه في البند (جـ)؟

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

يتم تبويب حصة الأقلية في الشركة التابعة بطرق مختلفة في الميزانية العمومية الموحدة.

المطلوب:

ناقش ملائمة الإفصاح عن حصة الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة.

أ ـ كالتزام.

ب ـ كجزء من حقوق الملكية.

جـ - كتبويب مستقل بين الالتزامات وحقوق الملكية.

الحالة الثانية:

قرر مجلس إدارة «شركة الفالحي» في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ، التخلي عن ١٥ ٠٠٠ سهم من ٦٠ ٠٠٠ سهم تمتلكها من أسهم «شركة الشويجي»، وأن يعهد بها إلى وكيل حاملي الأسهم الذي يتولى كافة ما يتعلق بها من عمليات بحرية مطلقة لمدة ثلاث سنوات. كما أن وكيل حاملي الأسهم يسيطر على ٤٠ ٠٠٠ سهم من أسهم «شركة الشويجي» البالغ عددها ١٠٥ ٠٠٠ سهم، كما تحتفظ شركة الشويجي بخمسة آلاف سهم من أسهمها كأسهم خزينة.

المطلوب:

هل من الملائم إعداد قوائم مالية موحدة لشركة الفالحي وشركة الشويجي عن السنوات الثلاث التالية التي تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

نقلت «شركة بحوث البيئة» في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، حقها بالكامل، واسمها، وحصتها في مشروعات التطوير والبحوث الجارية الخاصة بها إلى راشد الراشد المساهم الوحيد في «شركة الراشد» مقابل حصولها على ٥٥ سهماً من أسهم «شركة الراشد» البالغ عددها ١٠٠ سهم والمملوكة بالكامل لراشد الراشد وقد قام علي العلي، الذي لا تربطه أية علاقة بشركة بحوث البيئة أو بشركة الراشد أو براشد الراشد، في التاريخ نفسه بشراء الأسهم المتبقاة وعددها ٤٥ سهماً مقابل مبلغ ٤٥ ٠٠٠ ريال نقداً من راشد الراشد، وقد أخطر راشد الراشد شركة بحوث البيئة بعملية البيع إلى علي العلي. وقد أجرى المراقب المالي لشركة بحوث البيئة قيد اليومية التالي لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الراشد، وذلك عند دفع تكاليف البحوث والتطوير:

٥٥ ٠٠٠		الاستثمار في رأس مال شركة الراشد (٥٥ × ١٠٠٠ ريال)
	٥٥ ٠٠٠	مكاسب بيع الأصول غير الملموسة.

تسجيل تحويل مشروعات البحوث والتطوير لشركة الراشد مقابل ٥٥ سهماً من أسهمها العادية. وتم تقويم الاستثمار

على أساس سعر البيع النقدي للأسهم العادية لشركة الراشد في هذا التاريخ.

المطلوب:

أ ـ هل توافق على القيد السابق؟ إشرح.

ب ـ هل يجب أن تظهر مكاسب قدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال في القوائم المالية الموحدة لشركة بحوث البيئة والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ؟ إشرح.

الحالة الرابعة:

اشترت «شركة الأمير» في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ١٠٠ سند قابلة للتحويل قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال وعمرها ١٠ سنوات وبمعدل فائدة مقدارها ١٢٪، من سندات «شركة الوادي»، وتستحق في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤١١ هـ. وهذه السندات قابلة للتحويل إلى ٥٠ ٠٠٠ سهم عادي من أسهم شركة الوادي (القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً)، منها ٤٠ ٠٠٠ سهم أصدرت وتداولت في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ. ويقترح المراقب المالي لشركة الأمير والذي يعتبر أحد موظفي شركة الأمير الثلاثة الذين يعملون أعضاء في مجلس إدارة «شركة الوادي» المكون من خمسة أعضاء، إصدار قوائم مالية موحدة لشركة الأمير وشركة الوادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

هل توافق على اقتراح المراقب المالي لشركة الأمير؟ إشرح، مع تضمين مناقشتك الإفصاح اللازم في القوائم المالية عن الوضع القانوني الذي يربط بين شركة الأمير وشركة الوادي.

الحالة الخامسة:

بدأت «شركة الخليج»، التي تملك سلسلة من متاجر الجملة، في تنفيذ خطة الاندماج مع مورديها في سنة ١٤٠٦ هـ. وقد قامت في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ (نهاية العام المالي) بدفع مبلغ ٨ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وإصدار ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً) مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشادي» وعددها

١٠ ٠٠٠ سهم. وتقوم «شركة الشادي» بصناعة الأثاث، ويتم بيع منتجاتها من خلال متاجر «شركة الخليج». وكانت حقوق الملكية في «شركة الشادي» في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ٩ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال وبلغ إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها شركة الخليج في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، ١٠٠ ٠٠٠ ريال (كمقابل لتسجيل وإصدار ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهم شركة الخليج). وقد ظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الخليج والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ مبلغ ١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، يمثل الفرق بين تكلفة الشراء التي تحملتها الشركة القابضة وبين القيم الدفترية لصافي لأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الشادي، والذي تم تخصيصه وفقاً لأسلوب الشراء على الوجه التالي:

المخزون السلعي	٢٥٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٨٥٠ ٠٠٠
براءات الاختراع	٣٠٠ ٠٠٠
الشهرة	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية لأصول الشركة التابعة	١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

وتعهدت شركة الخليج، طبقاً لشروط العقد الخاص بالتزام قرض السندات وقدره ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال الخاص بشركة الشادي، بالإبقاء على شركة الشادي كشركة مستقلة، وأن تصدر ميزانية عمومية مستقلة خاصة بشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى من كل سنة. ويؤكد المراقب المالي لشركة الخليج على أن الميزانية العمومية لشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ يجب أن تظهر صافي أصول مقدارها ١٠ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال ـ تكلفتها لشركة الخليج. ويعارض المراقب المالي لشركة الشادي هذا التقويم مدعياً بأن المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها تتطلب إصدار الميزانية العمومية لشركة الشادي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ على أساس التكلفة التاريخية.

المطلوب:

أ - عرض المبررات التي تؤيد موقف المراقب المالي لشركة الخليج.

ب - عرض المبررات التي تؤيد موقف المراقب المالي لشركة الشادي.

جـ - أي الموقفين توافق عليه؟ إشرح.

رابعاً - المشاكل:

المشكلة الأولى:

أصدرت «شركة عنيزة» ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٢ ريالاً)، في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، مقابل ١٨ ٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة بريدة»، بقيمة إسمية للسهم ٢٠ ريالاً. وقد دفعت شركة عنيزة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وقدرها ١٥٠ ٠٠٠ ريال توزع على النحو التالي: ٦٠٪ للرسوم القانونية، وأتعاب الفحص والاستقصاء التي تتعلق مباشرة بعملية الاندماج، و ٤٠٪ لمصروفات تسجيل وإصدار الأسهم العادية لشركة عنيزة في عملية الاندماج. وليست هناك تكاليف مشروطة.

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة عنيزة وشركة بريدة

الميزانيتان العموميتان المستقلتان

٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ

	شركة عنيزة		شركة بريدة	
الأصـــول				
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال
حسابات العملاء (صافي)	٤٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	
المخزون السلعي	٦٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٣٠٠ ٠٠٠		١ ٠٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

التزامات قصيرة الأجل	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل		١٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً		٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٥٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال

وتختلف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة بريدة عن قيمها الدفترية على النحو التالي:

القيمة العادلة الجارية في
٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ

المخزون السلعي	٣٤٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الثابتة (صافي)	١ ١٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٩٠ ٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة عنيزة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، لتسجيل عملية الاندماج مع شركة بريدة وفقاً لأسلوب الشراء.

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة عنيزة والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ، مع إجراء الاستبعادات في ورقة العمل في صورة قيد يومية أولاً. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فيما يلي الميزانية العمومية «لشركة تبوك» والميزانية العمومية «لشركة اليرموك» بالإضافة إلى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة اليرموك في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ:

شركة تبوك وشركة اليرموك
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

	شركة تبوك	شركة اليرموك القيم الدفترية	شركة اليرموك القيم العادلة الجارية
الأصـــول			
النقدية	٥٥٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٧٠٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل	٢ ٨٥٠ ٠٠٠	٦١٠ ٠٠٠	٦٩٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	
الالتزامات وحقوق الملكية			
التزامات قصيرة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٤٤٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال القيمة الإسمية ١٠ ريالات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	—
علاوة الإصدار	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	—
الأرباح المحتجزة	١ ٣٠٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠	—
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	

واشترت «شركة تبوك» كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة اليرموك وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ مقابل مبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال سددته نقداً إلى مساهمي هذه الشركة، كما دفعت مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً مقابل الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج. وقد أصبحت شركة اليرموك شركة تابعة لشركة تبوك، وليست هناك تكاليف مشروطة.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية اندماج شركة تبوك وشركة اليرموك في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ.

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة تبوك والشركة التابعة لها في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية) ويجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة:

أصدرت «شركة القريات» ٣٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (بدون قيمة إسمية) بقيمة اعتبارية للسهم مقدارها ٥ ريالات، والقيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً، وذلك في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، مقابل ٨٠٠٠ سهم من الأسهم العادية «لشركة الجوف»، والقيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات. ولم تكن هناك تكاليف مشروطة، وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعت بمعرفة «شركة الجوف» نيابة عن «شركة القريات» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٤٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف المرتبطة بتسجيل وإصدار الأسهم	٣٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الإندماج	٧٠ ٠٠٠ ريال

تظهر الميزانيتان العموميتان لشركتي الإندماج في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ قبل عملية الاندماج كما يلي:

شركة القريات وشركة الجوف
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ

الأصول	شركة القريات	شركة الجوف
النقدية	٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٢٣٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٤٠٠ ٠٠٠	٣٥٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٥٦٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٩٨٠ ٠٠٠ ريال	١ ٢٦٠ ٠٠٠ ريال
الإلتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	٣١٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٨٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، بدون قيمة إسمية وبقيمة اعتبارية ٥ ريالات للسهم	٤٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات		١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠	٣٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (العجز)	٣٧٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠)
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	١ ٩٨٠ ٠٠٠ ريال	١ ٢٦٠ ٠٠٠ ريال

وتتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الجوف مع قيمها الدفترية، فيما عدا الآتي:

القيمة العادلة الجارية في ٣٠ ربيع الثاني ١٤٠٦

المخزون السلعي	٤٤٠ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل	٧٨٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٦٢٠ ٠٠٠

المطلـوب:

أ ـ إجراء قيد يومية في دفاتر شركة الجوف في ٣٠ من ربيـع الثاني ١٤٠٦ هـ، لتسجيل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها نيابة عن شركة القريات.

ب ـ إجراء قيود اليومية في دفاتر شركة القريات لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجوف في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، وفقاً لأسلوب الشراء.

جـ ـ إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة القريات والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٦ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البندين أ، و ب، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

أصـدرت «شركة المجمعـة» ٢٠٠٠٠ سهم من أسهمها العـادية، بقيمـة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجـارية للسهم ١٠ ريـالات)، وذلك في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة عرعـر» وعددهـا ٥٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات، والتي ستظل شركة مستقلـة بعد الاندماج، وقد دفعت «شركة المجمعة» تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٢٠٠٠٠ ريال
التكاليف المرتبطة بتسجيل وإصدار الأسهم العادية	١٠٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٠٠٠٠ ريال

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ:

شركة المجمعة وشركة عرعر
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ

الأصـــول	شركة المجمعة		شركة عرعر	
الأصول المتداولة	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	١٥٠ ٠٠٠	ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٢ ٤٠٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
الشهرة			٢٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٧٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
التزامات قصيرة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	١٢٠ ٠٠٠	ريال
التزامات طويلة الأجل	١ ٠٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	
رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم ريالان	٨٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات			٢٥ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٤٠٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٠٠ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٣ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٧٠ ٠٠٠	ريال

وقد نتجت شهرة شركة عرعر من شرائها لصافي أصول «شركة سكاكا» في ٣٠ من رجب سنة ١٣٩٩ هـ.

وتختلف القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لأصول والتزامات شركة عرعر على النحو التالي:

	القيم الدفترية		القيم العادلة الجارية	
المخزون السلعي	٦٠ ٠٠٠	ريال	٦٥ ٠٠٠	ريال
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٣٠٠ ٠٠٠		٣٤٠ ٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	٢٠٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠	

ولا توجد أي عمليات متبادلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج، كما لا توجد تكاليف مشروطة تتعلق بالاندماج.

المطلوب:

أ ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر شركة المجمعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة عرعر وفقاً لأسلوب الشراء.

ب ـ إعداد الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية)، وإعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة المجمعة والشركة التابعة لها في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الخامسة:

نعرض فيما يلي الميزانيتان العموميتان الموحدة وغير الموحدة «لشركة مكة» والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ، وهو التاريخ الذي اندمجت فيه «شركة مكة» مع «شركة المدينة».

شركة مكة

الميزانيتان العموميتان الموحدة وغير الموحدة

٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ

	غير الموحدة	الموحدة
الأصـــول		
النقدية	١٢٠ ٠٠٠ ريال	١٦٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٣٨٠ ٠٠٠	٥٤٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٤٧٠ ٠٠٠	٧٣٠ ٠٠٠
الاستثمار في رأس مال شركة المدينة	٣٨٠ ٠٠٠	
أصول طويلة الأجل (صافي)	٨٥٠ ٠٠٠	١ ٤٧٠ ٠٠٠
الشـــهرة		٨ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٩٠٨ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

التزامات قصيرة الأجل	٤٣٠٠٠٠ ريال	٦٩٠٠٠٠ ريال
قروض سندات طويلة الأجل	٥٥٠٠٠٠	٧٣٠٠٠٠
علاوة إصدار قرض السندات		٢٠٠٠٠
حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة		٢٤٨٠٠٠
أسهم رأس مال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٤٤٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٨٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٢٠٠٠٠٠ ريال	٢٩٠٨٠٠٠ ريال

ودفعت «شركة مكة» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ نقداً ٣ ريالات عن كل سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة المدينة لشراء ٦٠٪ منها، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحد، كما دفعت أيضاً مبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً لسداد الرسوم القانونية المتعلقة بعملية الاندماج، وليست هناك تكاليف مشروطة. وكانت القيمة الدفترية للسهم العادي من أسهم شركة المدينة ٢,٨ ريال في ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ ، كما كانت قيمة الأرباح المحتجزة لشركة المدينة في التاريخ نفسه ضعف قيمة علاوة الإصدار لها. وبلغت الزيادة في القيمة العادلة الجارية للأصول طويلة الأجل لشركة المدينة عن القيمة الدفترية لها في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، $1\frac{2}{3}$ مرة بالمقارنة مع الزيادة في قيمة المخزون في ذلك التاريخ، بينما تساوت القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لكل من النقدية وصافي حسابات العملاء والالتزامات قصيرة الأجل لشركة المدينة في التاريخ نفسه.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات التي تمت في إعداد ورقة العمل (في صورة قيد يومية) الخاصة بإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة مكة والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

المشكلة السادسة:

استحوذت «شركة أبها» على ٨٣٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة جيزان» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، مقابل ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٠ ريالات). وليست هناك تكاليف مشروطة، وفيما يلي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها «شركة أبها» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٣٤ ٧٥٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار أسهم شركة أبها العادية	٥٥ ٢٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠ ريال

وليست هناك عمليات مقابلة بين شركتي الاندماج قبل عملية الاندماج، وتعتبر «شركة جيزان» شركة تابعة لشركة أبها. وفيما يلي الميزانيتان العموميتان المستقلتان لشركتي الاندماج قبل عملية الاندماج مباشرة:

شركة أبها وشركة جيزان

الميزانيتان العموميتان المستقلتان

٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ

	شركة أبها	شركة جيزان
الأصــول		
النقدية	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
المخزون السلعي	٨٦٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٥٠٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٣ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
براءات اختراع (صافي)		٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

ضرائب الدخل المستحقة	٤٠ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
التزامات قصيرة الأجل أخرى	٣٩٠ ٠٠٠	٨٥٤ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٩٥٠ ٠٠٠	١ ٢٤٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالان	١ ٥٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات		١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١ ٥٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٣٠ ٠٠٠	٣٣٦ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠ ريال

وتتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة جيزان مع القيم الدفترية لها في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ فيما عدا الآتي:

المخزون السلعي	٦٢٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٥٥٠ ٠٠٠
براءات اختراع (صافي)	٩٥ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	١ ٢٢٥ ٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في دفاتر «شركة أبها» في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ لتسجيل عملية الاندماج مع شركة جيزان وفقاً لأسلوب الشراء.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية) في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، وإعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة أبها والشركة التابعة. يجب أن تعكس الأرصدة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السابعة:

أصدرت «شركة العندليب» ٦٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية للسهم ريالان (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٥ ريالاً)، ودفعت ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، وحررت سنداً أذنياً بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال ومعدل فائدة ١٤٪ لمدة خمس سنوات، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الزرزور» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم والتي يمتلكها «حسين الزرزور»، وذلك في ٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ. وتتمثل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج في الرسوم القانونية فقط، وقد دفعتها العندليب نقداً في ذلك التاريخ ومقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال وليست هناك تكاليف مشروطة، كما أن معدل الفوائد السائد في السوق عن السند الأذني المحرر من شركة العندليب في تاريخ الاندماج يبلغ ١٤٪.

وفيما يلي الميزانيتان العموميتان «لشركة العندليب» و«شركة الزرزور» في ٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ قبل عملية الاندماج:

شركة العندليب وشركة الزرزور
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ

	شركة العندليب	شركة الزرزور
الأصـــول		
المخزون السلعي	٣٨٠ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
أصول متداولة أخرى	٦٤٠ ٠٠٠	١٣٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	١ ٥٢٠ ٠٠٠	٤٧٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	١٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	٤٢٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٦٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالان	٨٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٥ ريالاً		١٥٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٢٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة (العجز)	٦١٠ ٠٠٠	(١١٠ ٠٠٠)
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	٧٠٠ ٠٠٠ ريال

وتختلف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الزرزور، عن القيم الدفترية لها على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية
المخزون السلعي	٧٠ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٤٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	٦٠ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٣٥٠ ٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في دفاتر «شركة العندليب» في ٣٠ من المحرم ١٤٠٣ هـ لتسجيل عملية اندماجها مع شركة الزرزور.

ب ـ إعداد ورقة عمل، لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة العندليب والشركة التابعة في ٣٠ من المحرم ١٤٠٣ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس الأرصدة الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

أصدرت «شركة ينبع» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ ورقة دفع قيمتها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال، تدفع على أقساط سنوية متساوية، وقيمة القسط ٦٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة قدره ١٥٪، على أن يبدأ الدفع في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٨ هـ وذلك في مقابل الحصول على ٨٥٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة جدة» وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم

١٠ ريالات. ودفعت شركة ينبع الرسوم القانونية المتعلقة بعملية الاندماج ومقدارها ٢٠٠٠٠ ريال نقداً في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ. تظهر الميزانيتان العموميتان لشركتي الاندماج عقب عملية الاندماج مباشرة على النحو التالي:

شركة ينبع وشركة جدة

الميزانيتان العموميتان المستقلتان

٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ

	شركة ينبع	شركة جدة
الأصـــول		
النقدية	٨٠٠٠٠ ريال	٦٠٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	١٧٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
المخزون السلعي	٣٧٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة جدة	٣٢٠٠٠٠	
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٧٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
الشهرة	٥٠٠٠٠	
إجمالي الأصول	١٥٦٠٠٠٠ ريال	٥١٠٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية		
حسابات الدائنين	٢٢٠٠٠٠ ريال	١٢٠٠٠٠ ريال
ضرائب الدخل المستحقة	١٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
ورقة الدفع ١٥٪، قسط سنوي ٦٠٠٠٠ ريال	٣٠٠٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات	٢٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٤٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٩٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١٥٦٠٠٠٠ ريال	٥١٠٠٠٠ ريال

المعلومات الأخرى:

١ ـ كشفت المراجعة الخارجية للقوائم المالية لشركة جدة عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، عن تقويم المخزون السلعي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ بالزيادة بمبلغ ٦٠٠٠٠ ريال نتيجة الجرد المزدوج لبعض عناصر البضاعة. كما كشفت عن إغفال حصر البضاعة التي شحنها المورد إلى الشركة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ على أساس (فوب ـ ميناء الشحن)، ضمن المخزون السلعي في ذلك التاريخ، وكانت قيمة الفاتورة ٣٥٠٠٠ ريال. ولم تعكس الميزانية السابقة أثر تصحيح أخطاء المخزون الذي قامت به شركة جدة.

٢ ـ يبلغ معدل ضرائب الدخل بالنسبة لكل من الشركتين ٦٠٪.

٣ ـ تختلف القيم العادلة الجارية لصافي أصول شركة جدة الموضحة في الميزانية العمومية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ، عن قيمتها الدفترية على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية
المخزون السلعي	١٥٠٠٠٠ ريال
أصــول ثابتة	٢٨٠٠٠٠ ريال

المطلوب:

أ ـ إجراء قيد يومية لتصحيح التقرير الخاطىء للمخزون في القوائم المالية لشركة جدة، عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ، إذا علمت أن السجلات المحاسبية لشركة جدة لم تقفل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية)، وإعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة ينبع والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٧ هـ. يجب أن تعكس القيم الخاصة بشركة جدة قيد التسوية أو القيود التي تم إعدادها في البند (أ).

المشكلة التاسعة:

تظهر فيما يلي الميزانيتان العموميتان لشركتي القادسية والخندق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، قبل اندماجهما:

شركة القادسية وشركة الخندق
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	شركة القادسية	شركة الخندق
الأصـــول		
المخزون السلعي	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
أصول متداولة أخرى	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية		٢٠٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
ورقة دفع ١٠٪، وتستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١٦ هـ.	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	
قرض سندات ١٢٪ يستحق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١١ هـ.		٥٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	٦٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٠٠ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٤ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال	٢ ١٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد دفعت «شركة القادسية» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، كما أصدرت سندات قيمتها الإسمية ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٤٪، وتستحق بعد عشر سنوات، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الخندق التي أصبحت شركة تابعة لشركة القادسية. وكان المعدل السائد لفوائد سندات كلتا الشركتين في تاريخ الاندماج ١٦٪، وتدفع الفوائد في ٣٠ من جمادي الآخرة، و ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة. ولا تتضمن عملية الاندماج أية تكاليف مشروطة، وقد دفعت شركة القادسية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التالية:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المتعلقة بعملية الاندماج	٥٠ ٠٠٠	ريال
تكاليف تسجيل وإصدار السندات	٤٠ ٠٠٠	
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠	ريال

بالإضافة إلى قرض السندات (١٢٪)، تمتلك شركة الخندق صافي أصول قابلة للتحقق ذاتياً بقيم عادلة جارية تختلف عن قيمها الدفترية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية
المخزون السلعي	٣٣٠ ٠٠٠ ريال
استثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية	٢٣٠ ٠٠٠
أصول طويلة الأجل (صافي)	٩٤٠ ٠٠٠
أصول غير ملموسة (صافي)	٢٢٠ ٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاندماج مع شركة الخندق في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، في السجلات المحاسبية لشركة القادسية. استخدم جداول القيمة الحالية، لتحديد القيمة الحالية للسندات التي أصدرتها شركة القادسية في ذلك التاريخ (مقرباً القيمة لأقرب ريال).

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة القادسية

والشـركة التـابعة في ٣٠ من ذي الحجـة ١٤٠٦ هـ، وإعداد الاستبعـادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). استخدم جداول القيمة الحالية لتحديد القيمة الحالية (مقربة لأقرب ريال) لسندات شركة الخندق التي تحمل معدل فائدة ١٢٪. يجب أن تعكس القيم الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند (أ)، مع تجـاهل ضـرائب

المشكلة العاشرة:

عهد إليك بفحص القوائم المالية لشركةالـفـؤادوالشركة التابعة لها عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ. وقد أعـد محاسب شـركة الفؤاد، والذي لديه قليل من الخبـرة في هذا المجـال، ورقة العمـل التاليـة لإعداد الميـزانية العمـومية المـوحدة لشـركة الفؤاد والشـركة التـابعة في ٣٠ من جمـادي الآخرة سنـة ١٤٠٦ هـ:

شركة الفؤاد والشركة التابعة
ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة
في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ

	شركة الفؤاد	شركة السعيد	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
الأصـــول				
النقدية	٦٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠
حسابات العملاء (صافي)	١٢٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠		٢١٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٢٥٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠		٤١٠ ٠٠٠
الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة السعيد	٢٢٠ ٠٠٠		(٢٢٠ ٠٠٠) أ	
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٩٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠		١ ٠٩٠ ٠٠٠
١ ٠٩٠ ٠٠٠				
الشهرة	٦٠ ٠٠٠			٦٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	(٢٢٠ ٠٠٠)	١ ٨٨٠ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية				
التزامات قصيرة الأجل	٢٠٠ ٠٠٠	٢٨٠ ٠٠٠		٤٨٠ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٥٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠		٨٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات	١٠٠ ٠٠٠			١٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس مال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات		٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) أ	
علاوة الإصدار	٢٠٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠	(٧٠ ٠٠٠) أ	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠	(١٠٠ ٠٠٠) أ	٣٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٣٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	(٢٢٠ ٠٠٠)	١ ٨٨٠ ٠٠٠

وقد قمت بمراجعة قيود اليومية التالية في السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد في ٣٠ جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، خلال عملية الفحص التي قمت بها:

٢٢٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعيد
٦٠ ٠٠٠ الشهرة
٢٨٠ ٠٠٠ النقدية

لتسجيل شراء ٤٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعيد في عملية اندماج وفقاً لأسلوب الشراء، وتم تحديد قيمة الشهرة المشتراة على النحو التالي:

٢٨٠ ٠٠٠ ريال النقدية المدفوعة مقابل الأسهم العادية لشركة السعيد
٢٢٠ ٠٠٠ ناقصاً ـ حقوق مساهمي شركة السعيد في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

٦٠ ٠٠٠ ريال قيمة الشهرة المشتراة

١٠,٠٠٠ مصروفات عملية الاندماج
١٠,٠٠٠ النقدية

لتسجيل دفع الرسوم القانونية المرتبطة بعملية الاندماج مع شركة السعيد.

وقد كشفت مراجعتك للمستندات المؤيدة لبنود القوائم المالية، بالإضـافة إلى الاستفسارات التي وجهتها إلى مجلس إدارة وموظفي شركة الفؤاد عن اختلاف القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً، عن قيمها الدفتـرية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، عن المعلومات التالية:

	القيم العادلة الجارية
المخزون السلعي	١٨٠,٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	٥٣٠,٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٢٦٠,٠٠٠

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد عن عملية اندماجها مع شركة السعيد في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ، إذا علمت أن السجلات المحاسبية لشركة الفؤاد لم تقفل بعد.

ب ـ إعداد ورقة عمل صحيحة لإعـداد الميزانيـة العموميـة الموحـدة لشركـة الفؤاد والشركـة التابعـة في ٣٠ من جمادي الآخـرة سنة ١٤٠٦ هـ، وإعداد الاستبعادات في ورقة العمل (في صورة قيد يومية). يجب أن تعكس القيم الواردة في ورقة العمل قيود اليومية في البند أ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصـــل السادس
القوائم المالية الموحدة
في الفترات التالية للاندماج
وفقاً لأسلوب الشراء
CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: SUBSEQUENT TO DATE OF PURCHASE BUSINESS COMBINATION

يجب أن تأخذ الشركة القابضة في اعتبارها نتائج عمليات الشركة التابعة في الفترات التالية للإندماج. ومن هذه العمليات، صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة، والتوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة الشركة التابعة، بالإضافة إلى العمليات المتبادلة التي تحدث عادةً بين الشركتين القابضة والتابعة.

ونتناول في هذا الفصل كيفية المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء، وسوف نخصص الفصل السابع لدراسة المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق والعمليات المتبادلة التي لا تنطوي على أرباح أو خسائر، أما الفصل الثامن سوف نخصصه لمناقشة المحاسبة عن العمليات المتبادلة التي تنطوي على أرباح أو خسائر.

المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

Accounting for Operating Results of Wholly Owned Purchased Subsidiary

يمكن للشركة القابضة، عند المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء، أن تختار بين أساسين هما أساس التكلفة أو أساس الملكية.

أساس الملكية Equity Basis

عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، تسجل الشركة القابضة حصتها في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة بعد تعديلها باستنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة عند الحصول عليها في تاريخ الاندماج. وتسجل الشركة القابضة أيضاًحصتها في التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة. ويعني ذلك أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية عن نتائج عمليات الشركة التابعة تتشابه مع طريقة المحاسبة في المركز الرئيسي عن عمليات الفرع التي عرضناها في الفصل الأول.

ويرى المؤيدون لأساس الملكية أنه يتسق مع مبدأ الاستحقاق المحاسبي، حيث يتم الاعتراف بالزيادة أو النقص في القيمة الدفترية لاستثمار الشركة القابضة عندما تحقق الشركة التابعة صافي دخل أو خسارة، وليس عند الإعلان عن التوزيعات. ويعني ذلك أن المؤيدين لأساس الملكية يركزون على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والتابعة باعتبار أن كلتا الشركتين تكونان وحدة اقتصادية مستقلة للأغراض المحاسبية. ويرى المؤيدون لأساس الملكية أيضاً، أن التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة لا يجب اعتبارها إيراداً للشركة القابضة، كما يدعي بذلك المؤيدين لأساس التكلفة، ولكن تعتبر هذه التوزيعات تصفية لجزء من استثمارات الشركة القابضة في التابعة.

أساس التكلفة Cost Basis

عند استخدام أساس التكلفة، تحاسب الشركة القابضة عن عمليات الشركة التابعة عندما تقوم الشركة التابعة بالإعلان عن توزيعات فقط. فالتوزيعات التي تعلن عنها الشركة التابعة من صافي الدخل المحقق بعد الاندماج تعتبر كإيراد للشركة القابضة، وإذا كانت التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة تزيد عن صافي الدخل المحقق بعد الاندماج، فإن مقدار الزيادة يعتبر تخفيضاً في استثمارات الشركة القابضة. ويعني ذلك أن صافي دخل (أو خسارة) الشركة التابعة لا يسجل في دفاتر الشركة القابضة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة.

ويرى المؤيدون لأساس التكلفة بأنه أكثر ملاءمة لأنه يركز على المظهر القانوني

للعلاقة التي تنشأ بين القابضة والتابعة. فالشركتين القابضة والتابعة وحدتين قانونيتين مستقلتين، ولذلك فإن المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة يجب أن تستجيب لهذه الاستقلالية. وطبقاً لذلك تحقق الشركة القابضة إيراد من استثمارها في التابعة عندما تعلن الشركة التابعة عن توزيعات، وليس عندما تحقق صافي دخل. وسوف نعرض في نهاية الفصل مثالاً توضيحياً لكيفية المحاسبة وفقاً لأساس التكلفة.

المفاضلة بين أساس الملكية وأساس التكلفة

Chosing between Equity Method and Cost Method

من الخصائص الهامة للقوائم المالية الموحدة أن البيانات التي تظهر بها سوف لا تختلف سواء استخدمت الشركة القابضة أساس التكلفة أو أساس الملكية في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة. ومع ذلك فإن عمليات الاستبعاد التي تتم في ورقة العمل سوف تختلف باختلاف الأساس المستخدم كما سيتضح من الجزء التالي في هذا الفصل.

والجدير بالذكر أن أساس الملكية يمكن استخدامه سواء اتبعنا أسلوب اندماج الحقوق أو أسلوب الشراء في المحاسبة عند اندماج الشركة التابعة. أما أساس التكلفة فهو يتسق فقط مع الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. ففي الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يسجل الاستثمار الأصلي للشركة القابضة في الشركة التابعة بالتكلفة، ومن ثم فإن المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأساس التكلفة يمكن اعتباره امتداداً منطقياً للمحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. أما في المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق فتسجل استثمارات الشركة القابضة في تاريخ الاندماج وفقاً للقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة. ونتيجةً لذلك، يعكس استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة حقوق ملكية القابضة في صافي أصول التابعة في تاريخ الاندماج، ويعني ذلك عدم وجود تكلفة للشركة التابعة المندمجة. ومن ثم، فإن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية عن عمليات الشركة التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يكون أكثر ملاءمة كما سنوضحه تفصيلاً في الفصل التالي.

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

إذا افترضنا أن شركة الجمعان استخدمت أسلوب الشراء في المحاسبة عن اندماج شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ باعتبارها شركة تابعة ومملوكة بالكامل (راجع الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء في بداية الفصل السابق)، وبفرض أن شركة الفوزان حققت صافي دخل قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠هـ (سنعرض قائمة الدخل في الصفحات التالية)، وقد أعلن مجلس إدارة هذه الشركة في ١٤٠٦/١٢/٢٠ عن توزيعات نقدية بواقع ٦٠ هلله لكل سهم من أسهمها العادية المتداولة والمملوكة بالكامل لشركة الجمعان وقدرها ٤٠ ٠٠٠ سهم، وهذه التوزيعات قابلة للدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ هـ.

وطبقاً لذلك تقوم شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٢٠ بإجراء قيد اليومية التالي لتسجيل الإعلان عن التوزيعات:

٢٤ ٠٠٠		التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ سهم × ٦٠ هلله)
		٢٠ ذي الحجة ١٤٠٦
	٢٤ ٠٠٠	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ هـ.

ويلاحظ أن حساب الالتزام المتعلق بالتوزيعات المستحقة للشركة القابضة ينبغي استبعاده عند إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠هـ.

أما شركة الجمعان، وهي تستخدم أساس الملكية، فمن الواجب أن تجري قيود اليومية التالية لتسجيل توزيعات وصافي دخل شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان
شركة قابضة تجري قيود اليومية وفقاً لأساس
الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة
المندمجة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

٢٤ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٠ ذي الحجة ١٤٠٦
٢٤ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان.

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان، والقابلة للدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩.

---

٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
٦٠ ٠٠٠ دخل الاستثمار في الشركة التابعة.

إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

ومن الواضح أن قيد اليومية الأول يسجل التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة، وهو قيد مقابل لقيد اليومية المتعلق بالإعلان عن هذه التوزيعات والمسجل في يومية الشركة التابعة. ويلاحظ أن إثبات التوزيعات المعلنة في الطرف الدائن من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان يتسق مع الفرضية التي تستند عليها المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، وهي أن التوزيعات ليست إلا استرداداً لجزء من استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة.

أما في القيد الثاني، فيتم تسجيل حصة الشركة القابضة، وهي تعادل ١٠٠٪، من صافي دخل الشركة التابعة، لأن صافي الدخل يستحق للشركة القابضة إذا تمت المحاسبة وفقاً لأساس المكية، بنفس الطريقة التي تستخدم عند استحقاق الفوائد على أوراق القبض.

تسوية صافي دخل الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء

Adjustment of Purchased Subsidiary's Net Income

لأننا افترضنا في هذا الفصل أن اندماج شركة الفوزان في شركة الجمعان تمت المحاسبة عنه وفقاً لأسلو بالشراء، فعندئذٍ يجب على شركة الجمعان إجراء قيد يومية ثالث استجابة لأساس الملكية لتعديل صافي دخل شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بقيمة الاستهلاك والاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج. ولأن هذه الفروق لم تسجل بمعرفة الشركة التابعة، فإن صافي دخل هذه الشركة يصبح أكبر من اللازم من وجهة نظر الشركة القابضة.

فإذا افترضنا أن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ كانت على النحو التالي:

المخزون		٢٥ ٠٠٠ ريال
الأصول طويلة الأجل (الصافي):		
الأراضي	١٥ ٠٠٠	
المباني (العمر الإنتاجي ١٥ سنة)	٣٠ ٠٠٠	
الآلات (العمر الإنتاجي ١٠ سنوات)	٢٠ ٠٠٠	٦٥ ٠٠٠
حق اختراع (العمر الإنتاجي ٥ سنوات)		٥ ٠٠٠
الشهرة (العمر الإنتاجي ٣٠ سنة)		١٥ ٠٠٠
الإجمالي		١١٠ ٠٠٠

وطبقاً لذلك، تجري شركة الجمعان قيد اليومية الإضافي التالي لتعكس أثر استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان على صافي دخل هذه الشركة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ:

شركة الجمعان

شركة قابضة تجري قيد يومية ثالث وفقاً لأساس الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة المندمجة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء فيما يتعلق باستنفاد صافي أصول الشركة التابعة.

٣٠ ٥٠٠	دخل الاستثمار في الشركة التابعة	
	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	
	٣٠ ٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان على النحو التالي:

البند	المبلغ
المخزون ـ إلى تكلفة البضاعة المبيعة	٢٥ ٠٠٠
المباني ـ الاستهلاك (٣٠ ٠٠٠ ÷ ١٥)	٢ ٠٠٠
الآلات ـ الاستهلاك (٢٠ ٠٠٠ ÷ ١٠)	٢ ٠٠٠
حق الاختراع ـ الاستنفاد (٥ ٠٠٠ ÷ ٥)	١ ٠٠٠
الشهرة ـ الاستنفاد (١٥ ٠٠٠ ÷ ٣٠)	٥٠٠
إجمالي الاستنفاد المتعلق بسنة ١٤٠٦	٣٠ ٥٠٠

وبعد ترحيل قيود اليومية الثلاثة السابقة، سوف يظهر بدفتر الأستاذ حساب استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان، وكذلك حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة على النحو التالي:

حسابات دفتر الأستاذ في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن الشركة التابعة المندمجة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال في عملية الاندماج	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠	توزيعات معلنة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٤٧٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٥٣٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان		٣٠ ٥٠٠	٥٠٥ ٥٠٠

دخل الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان	٣٠ ٥٠٠		٢٩ ٥٠٠

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية

عندما تستخدم شركة الجمعان أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الفوزان، سيكون رصيد حساب الاستثمار خليطاً من عنصرين: الأول، القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الفوزان، والثاني، الجزء غير المستنفد من زيادة القيمة العادلة الجارية لصافي أصول هذه الشركة عن قيمتها الدفترية. ويفصح التحليل التالي عن هذين العنصرين:

شركة الجمعان
تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	القيمة الدفترية	زيادة القيم العادلة الجارية	الاجمالي	
أرصدة أول الفترة	٣٩٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	
صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	دخل الاستثمار في الشركة التابعة
المستفد من الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان		(٣٠ ٥٠٠)	(٣٠ ٥٠٠)	٢٩ ٥٠٠ ريال
توزيعات معلنة بمعرفة شركة الفوزان	(٢٤ ٠٠٠)		(٢٤ ٠٠٠)	
أرصدة آخر الفترة	٤٢٦ ٠٠٠	٧٩ ٥٠٠	٥٠٥ ٥٠٠	

ويلاحظ أن رصيد آخر الفترة للقيم الدفترية وقدره ٤٢٦ ٠٠٠ ريال يتفق مع حقوق الملكية في شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ (راجع قطاع حقوق الملكية في ورقة العمل في الصفحات التالية) على النحو التالي:

حقوق الملكية في الشركة التابعة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٦٨ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٤٢٦ ٠٠٠

أما رصيد آخر الفترة للزيادة في القيم العادلة الجارية وقدره ٧٩ ٥٠٠ ريال فيتفق مع إجمالي الأرصدة غير المستنفدة لكل عنصر من عناصر أصول شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠، كما يتضح من الجدول التالي:

الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لأصول الشركة التابعة المندمجة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء) في السنة التالية لعملية الاندماج

	الرصيد في ١٤٠٥/١٢/٣٠	المستنفد عن سنة ١٤٠٦	الرصيد في ١٤٠٦/١٢/٣٠
المخزون	٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)	—
الأصول طويلة الأجل (الصافي):			
الأراضي	١٥ ٠٠٠		١٥ ٠٠٠
المباني	٣٠ ٠٠٠	(٢٠٠٠)	٢٨ ٠٠٠
الآلات	٢٠ ٠٠٠	(٢٠٠٠)	١٨ ٠٠٠
إجمالي الأصول طويلة الأجل	٦٥ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	٦١ ٠٠٠
حق الاختراع	٥ ٠٠٠	(١ ٠٠٠)	٤ ٠٠٠
الشهرة	١٥ ٠٠٠	(٥٠٠)	١٤ ٥٠٠
الاجمالي	١١٠ ٠٠٠	(٣٠ ٥٠٠)	٧٩ ٥٠٠

ويتضح في التحليل السابق أن عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل اللازم إعدادها في الفترة التالية لعملية الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يجب أن تشتمل على الحسابات التي تظهر في القوائم المالية الثلاث المتعلقة بالشركات المكونة للإندماج (قائمة الدخل، والأرباح المحتجزة، والميزانية العمومية)، لأن القوائم المالية الثلاث يجب توحيدها في الفترات المحاسبية التالية لتاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء. والحسابات التي يجب أن تتضمنها عملية الاستبعاد والتسوية هي حقوق الملكية في الشركة التابعة، وبعض الأصول، والتكاليف والمصروفات، والتوزيعات، ثم الاستثمار في التابعة والدخل من هذا الاستثمار. فإذا افترضنا أن شركة الفوزان حملت تكلفة البضاعة المبيعة بقيمة كل من استهلاك الآلات واستنفاد

حق الاختـراع، وحملت مصـروفـات العمليـات بقيمـة استنفـاد الشهـرة، ووزعت استهلاك المباني عـلى كل من تكلفـة البضاعـة المبيعة ومصـروفات العمليـات بنسبة ٥٠٪ لكل منهما، فعندئذٍ يكون قيد الاستبعـاد في ورقة العمـل في ١٤٠٦/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن الفترة التالية
لشركة تابعة تم إدماجها بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

مدين	دائن	البيان
٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الفوزان
٥٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٣٢ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الفوزان
٢٩ ٥٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ الجمعان
٦١ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الفوزان (٦٥ ٠٠٠ ـ ٤ ٠٠٠ ريال)
٤ ٠٠٠		حق الاختراع ـ الفوزان (٥ ٠٠٠ ـ ١٠٠٠ ريال)
١٤ ٥٠٠		الشهرة ـ الفوزان (١٥ ٠٠٠ ـ ٥٠٠ ريال)
٢٩ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الفوزان
١ ٥٠٠		مصروفات العمليات ـ الفوزان
	٥٠٥ ٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس المال الفوزان ـ شركة الجمعان
	٢٤ ٠٠٠	التوزيعات ـ الفوزان.

ويتضمن هذا القيد إثبات ما يلي:

١ ـ استبعاد الاستثمار في الشركة التابعـة وحسابـات حقوق ملكيـة التابعـة في بدايـة العام، وتوزيعات الشركة التابعة.

٢ ـ إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفـترية لصافي أصول الشركة التابعة على النحو التالي:

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
المخزون المباع	٢٥ ٠٠٠	
استهلاك المباني	١ ٠٠٠	١ ٠٠٠
استهلاك الآلات	٢ ٠٠٠	
استنفاد حق الاختراع	١ ٠٠٠	
استنفاد الشهرة		٥٠٠
الإجمالي	٢٩ ٠٠٠	١ ٥٠٠

٣ ـ توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملائمة.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

Working Paper for Consolidated Financial Statements

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، علماً بأن التوزيعات المدينة والدائنة المستحقة المقابلة تتعلق بالتوزيعات تحت الدفع بمعرفة شركة الفوزان إلى شركة الجمعان.

ونوضح فيما يلي أهم مظاهر ورقة العمل التالية:

١ ـ تم وضع التوزيعات المدينة والدائنة المستحقة المقابلة في عمودين متجاورين على نفس السطر، ولذلك تم استبعادهما دون الحاجة إلى إجراء قيد تسوية.

٢ ـ تم عن طريق قيد التسوية الموضح آنفاً استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة التي لم يستخدم فيها الأسلوب الذي تم اتباعه في الفقرة السابقة رقم (١)

٣ ـ تم عن طريق القيد السابق استبعاد رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة (تاريخ الاندماج) حتى يمكن تجميع القوائم المالية الثلاث لكل من الشركة القابضة والشركة التابعة.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
مع استخدام أساس الملكية، في الفترة التالية لاندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات والتسويات زيادة (نقص)	البيانات الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	١ ١٠٠ ٠٠٠	٦٨٠ ٠٠٠		١ ٧٨٠ ٠٠٠
صافي دخل الاستثمار في التابعة	٢٩ ٥٠٠		(٢٩ ٥٠٠)	
إجمالي الإيرادات	١ ١٢٩ ٥٠٠	٦٨٠ ٠٠٠	(٢٩ ٥٠٠)	١ ٧٨٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات.				
تكلفة البضاعة المبيعة	٧٠٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٢٩ ٠٠٠	١ ١٧٩ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١٥١ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠	٢٣٢ ٥٠٠
مصروف الفوائد	٤٩ ٠٠٠			٤٩ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٢٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠		٢١٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١ ٠٢٠ ٠٠٠	٦٢٠ ٠٠٠	٣٠ ٥٠٠(*)	١ ٦٧٠ ٥٠٠
صافي الدخل	١٠٩ ٥٠٠	٦٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٠٩ ٥٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
رصيد أول الفترة	١٣٤ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠	(١٣٢ ٠٠٠)	١٣٤ ٠٠٠
صافي الدخل	١٠٩ ٥٠٠	٦٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٠٩ ٥٠٠
جملة فرعية	٢٤٣ ٥٠٠	١٩٢ ٠٠٠	(١٩٢ ٠٠٠)	٢٤٣ ٥٠٠
التوزيعات	٣٠ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠	(٢٤ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة	٢١٣ ٥٠٠	١٦٨ ٠٠٠	(١٦٨ ٠٠٠)	٢١٣ ٥٠٠

الميزانية العمومية				
الأصول:				
النقدية	١٥٩٠٠	٧٢١٠٠		٨٨٠٠٠
التوزيعات المدينة والدائنة المستحقة المقابلة	٢٤٠٠٠	(٢٤٠٠٠)		
المخزون	١٣٦٠٠٠	١١٥٠٠٠		٢٥١٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	٨٨٠٠٠	١٣١٠٠٠		٢١٩٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان	٥٠٥٥٠٠		(٥٠٥٥٠٠)	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	٦١٠٠٠	٨٤١٠٠٠
حق الاختراع		١٦٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠٠
الشهرة			١٤٥٠٠	١٤٥٠٠
إجمالي الأصول	١٢٠٩٤٠٠	٦٥٠١٠٠	(٤٢٦٠٠٠)	١٤٣٣٥٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٦٠٠٠٠
التزامات أخرى	١٩٠٩٠٠	٢٠٤١٠٠		٣٩٥٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريالات	٤٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريالات		٢٠٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠)	
علاوة الإصدار	٣٦٥٠٠٠	٥٨٠٠٠	(٥٨٠٠٠)	٣٦٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢١٣٥٠٠	١٦٨٠٠٠	(١٦٨٠٠٠)	٢١٣٥٠٠
	١٢٠٩٤٠٠	٦٥٠١٠٠	(٤٢٦٠٠٠)	١٤٣٣٥٠٠

(*) زيادة في إجمالي التكاليف والمصروفات وانخفاض في صافي الدخل

٤ ـ إفترضنا أن شركة الفوزان تستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في المحاسبة عن المخزون، ولذلك تم تحميل البضاعة المبيعة بالفرق المتعلق بمخزون أول الفترة في شركة الفوزان.

٥ ـ ترتب على عملية الاستبعاد تخفيض الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول التابعة، باستثناء الأراضي وذلك على النحو التالي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥)	١١٠ ٠٠٠
يطرح: ما تم تخفيضه خلال الاستبعاد (٢٩ ٠٠٠ + ١ ٥٠٠)	٣٠ ٥٠٠
الفروق غير المستنفدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠	٧٩ ٥٠٠

ونوجه النظر إلى أنه نتيجة قيام شركة الجمعان بتطبيق أساس الملكية، سوف يحمل حساب استثمار شركة الجمعان في شركة الفوزان سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي للأصول موضوع هذه الفروق، ويلاحظ أن الرصيد المتبقي أعلاه سوف لا يخضع بالكامل للاستنفاد، وإنما يطرح منه مبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال قيمة الفرق في الأراضي وهي بطبيعتها لا تخضع للاستنفاد.

٦ - سوف يترتب على قيام شركة الجمعان بالمحاسبة وفقاً لأساس الملكية حدوث المتطابقتين التاليتين:

صافي دخل الشركة القابضة = صافي الدخل الموحد.

الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة = الأرباح المحتجزة الموحدة.

وكما أشرنا آنفاً تحدث هاتين المتطابقتين عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، ولكن بشرط عدم وجود أرباح مقابلة مستبعدة عند تحديد صافي الدخل في القوائم المالية الموحدة. وسوف نتناول هذه الحالة في الفصل الثامن.

٧ - بالرغم من المتطابقتين السابقتين فإن القوائم المالية الموحدة أعظم نفعاً من القوائم المالية للشركة القابضة بمفردها للإفصاح عن المركز المالي ونتائج العمليات للشركة القابضة والتابعة. والأثر المترتب على عملية التوحيد للقابضة والتابعة هو إعادة تبويب حصة الشركة القابضة في صافي الدخل المعدل للتابعة وقدره ٢٩ ٥٠٠ ريال إلى عناصر إيرادات ومصروفات هذا الدخل. وكذلك الحال يستبدل استثمار القابضة في التابعة وقدره ٥٠٥ ٥٠٠ ريال بالأصول والالتزامات التي تكون صافي أصول الشركة التابعة.

٨ - تتطلب المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء استبعاد الأرباح المحتجزة الخاصة

بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج أثناء إعداد القوائم المالية الموحدة. وما دامت شركة الجمعان تطبق أساس الملكية في المحاسبة فهي تحقق هذا الشرط. فإذا رجعنا إلى ورقة العمل السابقة، سنجد أن رصيد آخر الفترة للأرباح المحتجزة بشركة الجمعان، والذي يتساوى مع الأرباح المحتجزة الموحدة، يتضمن مبلغ ٢٩ ٥٠٠ ريال حصة شركة الجمعان في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وهي السنة الأولى التالية لعملية الاندماج ونشأة العلاقة بين القابضة والتابعة.

القوائم المالية الموحدة Consolidated Financial Statements

نعرض في الصفحة التالية القوائم الموحدة للدخل والأرباح المحتجزة والميزانية العمومية الخاصة بشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠. وقد تم الحصول على بيانات هذه القوائم من خانة البيانات الموحدة بورقة العمل السابقة.

قيود الإقفال Closing Entries

بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الموحدة تقوم كل من الشركة القابضة والتابعة بإجراء قيود الإقفال ثم ترحيلها حتى تكتمل الدورة المحاسبية عن السنة المالية. وتعد قيود الإقفال في الشركة التابعة وفقاً للطريقة المألوفة. أما قيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية تستلزم معالجة خاصة.

فقد عرفنا مما سبق أن المحاسبة وفقاً لأساس الملكية تتجاهل المظهر القانوني في مقابل التركيز على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركتين القابضة والتابعة. ومع ذلك فإن التشريعات القانونية المنظمة للشركات في بعض المجتمعات تضع قيوداً عند المحاسبة عن الأرباح المحتجزة المتاحة للتوزيع. ويتبلور هذا الاتجاه في قيود الإقفال التالية التي تجريها شركة الجمعان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بعد إعداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الجمعان والشركة التابعة
قائمة الدخل الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	ريال	ريال
صافي المبيعات		١ ٧٨٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات :		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ١٧٩ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٢٣٢ ٥٠٠	
مصروف الفوائد	٤٩ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	٢١٠ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات		١ ٦٧٠ ٥٠٠
صافي الدخل		١٠٩ ٥٠٠

	هلله	ريال
ربحية السهم العادي (٤٠ ٠٠٠ سهم عادي متداول)	٧٤	٢

شركة الجمعان والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	ريـال
الأرباح المحتجزة، رصيد أول العام	١٣٤ ٠٠٠
يضاف صافي الدخل	١٠٩ ٥٠٠
جملة فرعية	٢٤٣ ٥٠٠
يطرح توزيعات بواقع ٧٥ هلله لكل سهم	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، رصيد نهاية العام	٢١٣ ٥٠٠

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

الأصـــول	ريـال	ريـال
الأصول المتداولة:		
النقدية		٨٨ ٠٠٠
المخزون		٢٥١ ٠٠٠
أخرى		٢١٩ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٥٥٨ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٨٤١ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة:		
الشهرة	١٤ ٥٠٠	
حق الاختراع	٢٠ ٠٠٠	٣٤ ٥٠٠
إجمالي الأصول		١ ٤٣٣ ٥٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات:		
ضرائب الدخل المستحقة		٦٠ ٠٠٠
أخرى		٣٩٥ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات		٤٥٥ ٠٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات	٤٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٣٦٥ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢١٣ ٥٠٠	٩٧٨ ٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١ ٤٣٣ ٥٠٠

شركة الجمعان (شركة قابضة)
قيود الإقفال في ظل أساس الملكية عن شركة تابعة
مندمجة وفقاً لأساس الشراء

١ ١٠٠ ٠٠٠		صافي المبيعات
٢٩ ٥٠٠		صافي دخل الاستثمار في الشركة التابعة
	١ ٠٢٠ ٠٠٠	التكاليف والمصروفات
	٥ ٥٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة (٢٩ ٥٠٠ - ٢٤ ٠٠٠)
	١٠٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة (١٠٩ ٥٠٠ - ٥ ٥٠٠).

إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، لتحويل صافي الدخل المتاح قانوناً للتوزيعات من الأرباح المحتجزة، وفصل الجزء الذي لم توزعه الشركة التابعة من صافي دخلها المعدل.

---

٣٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة
	٣٠ ٠٠٠	التوزيعات

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل القيود السابقة في دفتر أستاذ شركة الجمعان سوف يظهر حسابين للأرباح المحتجزة الأول هو حساب الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، والثاني هو حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة وذلك على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة
الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١٣٤ ٠٠٠ (دائن)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيعات		١٠٤ ٠٠٠	٢٣٨ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		٢٠٨ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيعات		٥ ٥٠٠	٥ ٥٠٠

ومن الملاحظ أن قيد اليومية الأول استبعد مبلغ ٥٠٠ ٥ ريال من الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، وهو يمثل جزء من صافي دخل شركة الجمعان غير المتاح للتوزيعات. ويحسب هذا المبلغ على النحو التالي:

صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان المسجل بمعرفة شركة الجمعان في حساب صافي دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٥٠٠ ٢٩ ريال
تطرح التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الفوزان لشركة الجمعان	٢٤ ٠٠٠
الجزء من صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان والذي لم يوزع على شركة	٥٥٠٠

ويتضح مما سبق أن الأرباح المحتجزة للقابضة في التابعة تتضمن صافي الدخل المعدل للتابعة (مطروحاً منه صافي الخسائر) منذ تاريخ الاندماج والذي لم يوزع من التابعة إلى القابضة. ويطلق على هذا المبلغ أرباح الشركة التابعة غير الموزعة (Undistributed Earnings of the Subsidiary)، وهو يعادل الزيادة الصافية في استثمارات شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان منذ تاريخ الاندماج (٥٠٠ ٥٠٥ ريال ـ ٠٠٠ ٥٠٠ = ٥٠٠ ٥ ريال). علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي رصيدي نهاية الفترة لكل من حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في التابعة بدفاتر الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

إجمالي رصيدي حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر
الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة
الموحدة

الرصيدين في ١٤٠٦/١٢/٣٠ :	ريال
الأرباح المحتجزة	٢٠٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٥ ٥٠٠
الإجمالي (ويعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ورقة العمل)	٢١٣ ٥٠٠

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن شركتي الجمعان والفوزان لتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء. وسنفترض أن شركة الفوزان أعلنت في ١٤٠٧/١٢/١٣ عن توزيعات قدرها ٤٠ ٠٠٠ ريال، تستحق الدفع في ١٤٠٨/١/٦ إلى شركة الجمعان، للمساهمين المسجلين في ١٤٠٧/١٢/٢٨. هذا وقد حققت شركة الفوزان صافي دخل قدره ٩٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وبعد أن قامت شركة الجمعان بترحيل القيود المحاسبية الملائمة لسنة ١٤٠٧ وفقاً لأساس الملكية ظهر الحسابين التاليين في دفتر الأستاذ:

حسابات دفتر أستاذ الشركة القابضة
وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة تم إندماجها
بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال في عملية الاندماج	٤٥٠ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج	٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٤٧٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوران		٣٠ ٥٠٠	٥٠٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/١٧	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان		٤٠ ٠٠٠	٤٦٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٩٠ ٠٠٠		٥٥٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوزان		٥ ٥٠٠	٥٥٠ ٠٠٠

حـ/دخل الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٦٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوزان	٣٠ ٥٠٠		٢٩ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٢٩ ٥٠٠		صفر
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان		٩٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الفوزان	٥ ٥٠٠(*)		٨٤ ٥٠٠

(*)استهلاك المباني (٣٠ ٠٠٠ ريال ÷ ١٥ سنة)	٢ ٠٠٠	ريال
استهلاك الآلات (٢٠ ٠٠٠ ÷ ١٠)	٢٠٠٠	
استنفاد حق الاختراع (٥٠٠٠ ÷ ٥)	١٠٠٠	
استنفاد الشهرة(١٥٠٠٠ ÷ ٣٠)	٥٠٠	
جملة المستنفد عن سنة ١٤٠٧	٥ ٥٠٠	ريال

كيفية إجراء عملية الاستبعاد والتسوية

يتـم إجـراء قيد الاستبعـاد والتسـويـة في ورقـة العمـل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بـالـطريقـة نفسهـا السـابق استخـدامهـا في القيـد المتعلق بـالسنـة المنتهيـة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن السنة
الثانية بعد إدماج الشركة التابعة المملوكة
بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء) في ١٤٠٧/١٢/٣٠

مدين	دائن	البيان
٢٠٠٠٠٠		أسهم رأس مال ـ الفوزان
٥٨٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٦٢٥٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الفوزان (١٦٨٠٠٠ ـ ٥٥٠٠ ريال)
٥٥٠٠		الأرباح المحتجزة في التابعة ـ الجمعان
٨٤٥٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ الجمعان
٥٧٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الفوزان (٦١٠٠٠ ـ ٤٠٠٠ ريال)
٣٠٠٠		حق الاختراع ـ الفوزان (٤٠٠٠ ـ ١٠٠٠)
١٤٠٠٠		الشهرة ـ الفوزان (١٤٥٠٠ ـ ٥٠٠)
٤٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الفوزان
١٥٠٠		مصروفات العمليات ـ الفوزان
	٥٥٠٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان ـ الجمعان
	٤٠٠٠٠	التوزيعات ـ الفوزان.

يتضمن هذا القيد إثبات العمليات التالية:

١ ـ استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة وحسابات حقوق ملكية التابعة في بداية العام، ثم توزيعات التابعة.

٢ ـ إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد عن السنة الثانية المتعلق بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة على النحو التالي:

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
استهلاك المباني	١٠٠٠	١٠٠٠ ريال
استهلاك الآلات	٢٠٠٠	
استنفاد حق الاختراع	١٠٠٠	
استنفاد الشهرة		٥٠٠
الإجمالي	٤٠٠٠	١٥٠٠

٣ ـ توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملائمة.

ومن السمات الجديدة في قيد الاستبعاد السابق أسلوب معالجة الأرباح المحتجزة المتعلقة بشركة الفوزان التابعة. فالأرباح المحتجزة الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ تتضمن مبلغ ٥٠٠ ٥ ريال قيمة أرباح الشركة التابعة غير الموزعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، ولذلك فإن المبلغ الواجب استبعاده هو ٥٠٠ ١٦٢ ريال فقط (١٦٨٠٠٠ - ٥٠٠ ٥ ريال = ٥٠٠ ١٦٢ ريال) من الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في غرة المحرم ١٤٠٧ . علاوة على ذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في أول سنة ١٤٠٧ وقدرة ٥٠٠ ٥ ريال يجب استبعاده تجنباً للازدواج مع رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في نهاية سنة ١٤٠٧ والذي سيتم التوصل إليه في ورقة العمل التالية.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نوضح في ورقة العمل الجزئية التالية، المعدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ عن شركة الجمعان والشركة التابعة، كيفية معالجة الأرباح المحتجزة التي أشرنا إليها في الجزء السابق. ونوجه النظر إلى أن الأرقام المتعلقة بشركة الجمعان هي أرقام افتراضية بغرض التوضيح فقط.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة
وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة بعد سنتين
من إدماجها بالكامل (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة في بداية العام	٢٠٨ ٠٠٠	١٦٨ ٠٠٠	(١٦٢ ٥٠٠)	٢١٣ ٥٠٠
صافي الدخل	٢٤٤ ٥٠٠	٩٠ ٠٠٠	*(٩٠ ٠٠٠)	٢٤٤ ٥٠٠
جملة فرعية	٤٥٢ ٥٠٠	٢٥٨ ٠٠٠	(٢٥٢ ٥٠٠)	٤٥٨ ٠٠٠
التوزيعات	٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠)	٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	٣٩٢ ٥٠٠	٢١٨ ٠٠٠	(٢١٢ ٥٠٠)	٣٩٨ ٠٠٠
الميزانية العمومية				
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريالات	٤٠٠ ٠٠٠			٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥ ريالات		٢٠٠ ٠٠٠	(٢٠٠ ٠٠٠)	
علاوة إصدار	٣٦٥ ٠٠٠	٥٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠)	٣٦٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٩٢ ٥٠٠	٢١٨ ٠٠٠	(٢١٢ ٥٠٠)	٣٩٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٥ ٥٠٠		(٥ ٥٠٠)	
إجمالي حقوق الملكية	١ ١٦٣ ٠٠٠	٤٧٦ ٠٠٠	(٤٧٦ ٠٠٠)	١ ١٦٣ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	xxxxx	xxxxxx	(٤٧٦ ٠٠٠)	xxxxx

(*) دخل الاستثمار في التابعة (٨٤ ٥٠٠ ريال) مضافاً إليه الزيادة في التكاليف والمصروفات (٤ ٠٠٠ + ١ ٥٠٠ ريال) يعادل ٩٠ ٠٠٠ ريال.

ويتضح من ورقة العمل السابقة إننا استبعدنا مبلغ ١٦٢ ٥٠٠ ريال فقط من رصيد الأرباح المحتجزة أول العام بالشركة التابعة، وبناءً على ذلك أصبح رصيد

الأرباح المحتجزة الموحدة في بداية سنة ١٤٠٧ مبلغ ٥٠٠ ٢١٣ ريال. ويعادل هذا المبلغ الأرباح المحتجزة الموحدة في نهاية سنة ١٤٠٦ كما يظهر في ورقة العمل الخاصة بتلك السنة. علاوة على ذلك، يصبح إجمالي رصيد حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر الشركة القابضة كما يظهر في ورقة العمل السابقة مبلغ ٠٠٠ ٣٩٨ ريال (٥٠٠ ٣٩٢ + ٥٠٠ ٥ ريال = ٠٠٠ ٣٩٨ ريال) وهو يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

قيود الإقفال

إذا رجعنا إلى بيانات سنة ١٤٠٧ سنجد أن هناك أرباحاً غير موزعة في الشركة التابعة قدرها ٥٠٠ ٤٤ ريال يتم تحديدها على النحو التالي:

صافي الدخل المعدل لشركة الفوزان المسجل بمعرفة شركة الجمعان في حساب صافي دخل الاستثمار في الشركة التابعة.	٥٠٠ ٨٤ ريال
تطرح التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الفوزان لشركة الجمعان.	٠٠٠ ٤٠ ريال
الجزء من صافي دخل شركة الفوزان المعدل والذي لم يوزع على شركة الجمعان	٥٠٠ ٤٤ ريال

وطبقاً لذلك، فإن قيود الإقفال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بشركة الجمعان تتضمن إقفال مبلغ ٥٠٠ ٤٤ ريال من صافي دخل شركة الجمعان عن سنة ١٤٠٧ (وقدره ٥٠٠ ٢٤٤ ريال) في حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة. أما المبلغ الباقي وقدره ٠٠٠ ٢٠٠ ريال (٥٠٠ ٢٤٤ ريال صافي دخل الجمعان ـ ٥٠٠ ٤٤ ريال الجزء غير الموزع طرف التابعة = ٠٠٠ ٢٠٠ ريال) فيقفل في حساب الأرباح المحتجزة. ويظهر كلا حسابي الأرباح المحتجزة في دفاتر الشركة القابضة بعد ترحيل قيود الإقفال على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة بدفتر أستاذ الشركة القابضة

الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١٣٤ ٠٠٠ دائن
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		١٠٤ ٠٠٠	٢٣٨ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		٢٠٨ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٨ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٣٤٨ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٥ ٥٠٠	٥ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٤ ٥٠٠	٥٠ ٠٠٠

ونكرر القول مرة أخرى، بأن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة وقدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، يعادل صافي الزيادة في رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان منذ تاريخ الاندماج (٥٥٠ ٠٠٠ ريال - ٥٠٠ ٠٠٠ ريال = ٥٠ ٠٠٠ ريال). علاوة على ذلك، سنجد أن إجمالي رصيدي حسابي الأرباح المحتجزة وقدره ٣٩٨ ٠٠٠ (٣٤٨ ٠٠٠ + ٥٠ ٠٠٠ = ٣٩٨ ٠٠٠) يعادل رصيد الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يظهر من ورقة العمل الجزئية السابقة.

المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

Accounting for Operating Results of Partially owned Purchased Subsidiaries

تتطلب المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء تحديد نصيب الأقلية في صافي دخل أو خسارة الشركة التابعة وطبقاً لنظرية الشركة القابضة تتضمن قائمة الدخل الموحدة مصروفاً يمثل حقوق الأقلية في صافي دخل (أو خسارة) الشركة التابعة. أما حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة فسوف يظهر ضمن الالتزامات في الميزانية العمومية الموحدة.

مثال توضيحي عن تطبيق أساس الملكية في السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نستخدم في هذا الجزء البيانات المتعلقة باندماج شركتي النصر والهلال التي عرضناها في الفصل السابق، وذلك بغرض توضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء، علماً بأن شركة النصر كانت تمتلك ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال.

فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٦/١١/٢٤ عن توزيع ريال واحد لكل سهم، تستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/١، وقد كان صافي الدخل المحقق في شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ مبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال. فعندئذ تعد قيود اليومية المتعلقة بالإعلان عن هذه التوزيعات ودفعها بمعرفة شركة الهلال، وكذلك القيود المطلوب تسجيلها في دفاتر شركة النصر على النحو التالي:

قيود اليومية عن إعلان التوزيعات
ودفعها في دفاتر شركة تابعة مملوكة جزئياً

٤٠ ٠٠٠ التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ × ريال واحد) ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦

٢ ٠٠٠ التوزيعات الدائنة المستحقة (٤٠٠٠٠ ريال × ٥٪)

٣٨ ٠٠٠ التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦هـ.

---

٢ ٠٠٠ التوزيعات الدائنة المستحقة ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦

٣٨ ٠٠٠ التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

٤٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات سداد التوزيعات المعلنة في ١٤٠٦/١١/٢٤.
للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

قيود اليومية في دفاتر الشركة القابضة وفقاً لأساس
الملكية عن نتائج عمليات شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

٣٨ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٤ من ذي الحجة ١٤٠٦

٣٨ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال.

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال وتستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ إلى المساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

---

٣٨ ٠٠٠ النقدية ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦
٣٨ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة.

إثبات تحصيل التوزيعات من شركة الهلال.

---

٨٥ ٥٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ٣٠ من ذي الحجة ١٤٦ (٩٠ ٠٠٠ × ٩٥٪).
٨٥ ٥٠٠ دخل الاستثمار في الشركة التابعة.

إثبات ٩٥٪ من صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ (مع تجاهل الأثر الضريبي).

وكما أشرنا في صفحات سابقة، يستلزم الأمر إعادة تقويم صافي أصول الشركة التابعة وفقاً لأسلوب الشراء. وتظهر أهمية هذا الإجراء في أن صافي الدخل المحقق في شركة الهلال وقدره ٩٠ ٠٠٠ ريال لا يتضمن التكلفة المستنفدة المتعلقة بفروق القيم العادلة الجارية الخاصة بأصولها، لأن شركة الهلال لم تعيد تقويمها في دفاترها بمناسبة الاندماج باعتبارها مستمرة في أعمالها كوحدة مستقلة. ونتيجة لذلك، يجب على شركة النصر أن تقوم باستنفاد الفرق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال وقت الاندماج وقدرة ٢٤٦ ٠٠٠ ريال. فإذا افترضنا أن هذا الفرق سيوزع على الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال على النحو التالي:

الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

	ريال	ريال
المخزون		٢٦ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		
الأراضي	٦٠ ٠٠٠	
المباني (العمر الإنتاجي ٢٠ سنة)	٨٠ ٠٠٠	
الآلات (العمر الإنتاجي ٥ سنوات)	٥٠ ٠٠٠	١٩٠ ٠٠٠
حق استئجار بعقد طويل الأجل		٣٠ ٠٠٠
الإجمالي		٢٤٦ ٠٠٠

بالإضافة إلى ما سبق، حصلت شركة النصر على شهرة بمناسبة إدماج شركة الهلال بلغت قيمتها ٣٨ ٠٠٠ ريال وتستنفد على مدى أربعين عاماً، وقد تم تحديدها على النحو التالي:

حساب الشهرة التي حصلت عليها الشركة القابضة

	ريال
تكلفة شركة النصر في الحصول على ٩٥٪ من الحقوق في شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠
يطرح ٩٥٪ من إجمالي (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال) القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال	١ ١٥٤ ٢٥٠
الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر (تستنفد على ٤٠ عاماً)	٣٨ ٠٠٠

وبناءً على ذلك تجري شركة النصر قيد اليومية الإضافي التالي في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وفقاً لأساس الملكية لتؤثر على صافي دخل التابعة بالفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة المملوكة جزئياً.

قيد اليومية الإضافي في دفاتر الشركة القابضة وفقاً لأساس الملكية لتسجيل الاستنفاد في صافي الأصول القابلة للتحقق في شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

٤٢ ٧٥٠ الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة
٤٢ ٧٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

إثبات استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال عند الاندماج وذلك على النحو التالي:

المخزون ـ تكلفة البضاعة المبيعة	٢٦ ٠٠٠	ريال
المباني ـ الاستهلاك (٨٠ ٠٠٠ ÷ ٢٠)	٤ ٠٠٠	
الآلات ـ الاستهلاك (٥٠ ٠٠٠ ÷ ٥)	١٠ ٠٠٠	
حق الاستئجار ـ الاستنفاد (٣٠ ٠٠٠ ÷ ٦)	٥ ٠٠٠	
إجمالي الفرق المتعلق بالسنة الأولى	٤٥ ٠٠٠	
ما يخص شركة النصر (٤٥ ٠٠٠ × ٩٥٪)	٤٢ ٧٥٠	ريال

وبعد ذلك، تقوم شركة النصر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بإجراء قيد لاستنفاد الشهرة التي حصلت عليها في عملية الاندماج مع شركة الهلال:

٩٥٠ مصروف الشهرة المستنفدة (٣٨ ٠٠٠ ÷ ٤٠)
٩٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

إثبات استنفاد الشهرة المتحصل عليها من إدماج شركة الهلال جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء على العمر الإنتاجي المقدر وقدره أربعين عاماً.

ونوجه النظر إلى أن استنفاد الشهرة سجل في الجانب المدين من حساب مصروف الشهرة المستنفدة وليس في حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة. وسوف نشرح ذلك في جزء تال.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة، يظهر حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال، وحساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة بدفتر أستاذ شركة النصر على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإندماج	١ ١٤٠ ٠٠٠		١ ١٤٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٢ ٢٥٠		١ ١٩٢ ٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٣٨ ٠٠٠	١ ١٥٤ ٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠		١ ٢٣٩ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال		٤٢ ٧٥٠	١ ١٩٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠

الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٨٥ ٥٠٠	٨٥ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق بين القيم العادلة والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال	٤٢ ٧٥٠		٤٢ ٧٥٠

ويلاحظ من الحساب السابق أن رصيد حساب الدخل من الاستثمار وقدره ٤٢ ٧٥٠ ريال يعادل ٩٥٪ من صافي الدخل المعدل لشركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ، وقدره ٤٥ ٠٠٠ ريال (٩٠ ٠٠٠ - ٤٥ ٠٠٠ ريال).

استنفاد الشهرة المرتبطة بشركة تابعة مملوكة جزئياً

Amortization of Goodwill Attributable to Partially Owned Subsidiary

كما أشرنا في الفصل السابق، تنسب الشهرة المترتبة على اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة بدلاً من الشركة التابعة، وهو الأمر الشائع استخدامه في مجال الممارسة العملية والذي أخذنا به في هذا المرجع. ونتيجة لذلك يسجل استنفاد الشهرة في الجانب المدين من حساب مصروفات الاستنفاد، والجانب الدائن من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة. ويعني ذلك أن هذه المعالجة تختلف عن استنفاد الشهرة المرتبطة بالشركة التابعة المملوكة كلياً. فكما أشرنا من قبل يسجل استنفاد الشهرة المرتبطة بشركة تابعة مملوكة كلياً في الجانب المدين من حساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة.

كيفية إجراء الاستبعاد في ورقة العمل

عندما تستخدم شركة النصر أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الهلال، سيصبح حساب الاستثمار خليطاً من ثلاثة عناصر: (١) القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في شركة الهلال، (٢) الجزء غير المستنفد من زيادة القيمة العادلة الجارية لصافي أصول التابعة عن قيمتها الدفترية، (٣) الشهرة التي حصلت عليها شركة النصر نتيجة اندماج شركة الهلال. ويفصح التحليل التالي عن العناصر الثلاثة السابقة.

شركة النصر
تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	القيمة الدفترية	زيادة القيمة العادلة الجارية	الشهرة	الاجمالي	
الأرصدة أول الفترة	٩٢٠ ٥٥٠	٢٣٣ ٧٠٠	٣٨ ٠٠٠	١١٩٢ ٢٥٠	الدخل من
صافي دخل شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠			٨٥ ٥٠٠	الاستثمار في
استنفاد الفروق بين القيم العادلة					الشركة التابعة
والقيم الدفترية لصافي الأصول					٤٢ ٧٥٠ ريال
القيمة المتحقق في شركة الهلال		(٤٢ ٧٥٠)		(٤٢ ٧٥٠)	
استنفاد الشهرة			(٩٥٠)	(٩٥٠)	
التوزيعات المعلنة بواسطة الهلال	(٣٨ ٠٠٠)			(٣٨ ٠٠٠)	
الأرصدة نهاية الفترة	٩٦٨ ٠٥٠	١٩٠ ٩٥٠	٣٧ ٠٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠	

ويمكن بنفس الطريقة السابقة تحليل حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال باستثناء عدم وجود شهرة تخص مساهمي الأقلية وذلك على النحو الموضح في الجدول التالي:

شركة النصر
تحليل حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	القيمة الدفترية	زيادة القيمة العادلة الجارية	الاجمالي	
الأرصدة أول الفترة	٤٨ ٤٥٠	١٢ ٣٠٠	٦٠ ٧٥٠	
صافي دخل شركة الهلال	٤ ٥٠٠		٤ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة ٢ ٢٥٠ ريال
استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال		(٢ ٢٥٠)	(٢ ٢٥٠)	
التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الهلال	(٢٠٠٠)		(٢٠٠٠)	
الأرصدة نهاية الفترة	٥٠ ٩٥٠	١٠ ٠٥٠	٦١ ٠٠٠	

وسوف نلاحظ من الجدولين السابقين أن إجمالي رصيدي آخر الفترة في عمودي القيمة الدفترية وقدره ١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال (٩٦٨ ٠٥٠ + ٥٠ ٩٥٠ ريال = ١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال) يتطابق مع إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وذلك على النحو التالي: (راجع في هذا الصدد قطاع حقوق الملكية بورقة العمل التي سنعرضها فيما بعد).

حقوق الملكية في الشركة التابعة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

أسهم رأس المال، القيمةالإسمية ١٠ ريالات	٤٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٨٤ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١ ٠١٩ ٠٠٠

أما إجمالي رصيدي آخر الفترة في عمودي زيادة القيمة العادلة الجارية وقدره

٠٠٠ ٢٠١ ريـال (١٩٠ ٩٥٠ + ١٠ ٠٥٠ = ٢٠١ ٠٠٠ ريـال) فهـو يتـطابق مــع إجمالي الأرصدة غير المستنفدة في كـل عنصر من عناصر الأصـول القابلة للتحقق في شركة الهلال على النحو التالي:

الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة المملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء) وذلك بعد سنة من الاندماج

	الأرصدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠	المستنفد عن السنة الأولى	الأرصدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠
المخزون	٢٦ ٠٠٠	(٢٦ ٠٠٠)	٠٠٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)			
الأراضي	٦٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠
المباني	٨٠ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	٧٦ ٠٠٠
الآلات	٥٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٤٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول طويلة الأجل	١٩٠ ٠٠٠	(١٤ ٠٠٠)	١٧٦ ٠٠٠
حق الاستئجار	٣٠ ٠٠٠	(٥ ٠٠٠)	٢٥ ٠٠٠
الإجمالي	٢٤٦ ٠٠٠	(٤٥ ٠٠٠)	٢٠١ ٠٠٠ ريال

فـإذا افتـرضنـا أن شـركــة الهــلال وزعت استهــلاك الآلات واستنفـاد حق الاستئجار بالكامل على تكلفة البضـاعة المبيعـة، ووزعت استهلاك المبـاني على كـل من تكلفة البضاعة المبيعة ومصـروفات العمليـات بنسبة ٥٠٪ لكـل منها، فعنـدئذٍ يظهر قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن الفترة التالية لشركة تابعة تم إدماجها جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء) في ١٤٠٦/١٢/٣٠

القيد (أ)

مدين	دائن	البيان
٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الهلال
٣٣٤ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٤٢ ٧٥٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ النصر
١٧٦ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الهلال (١٩٠ ٠٠٠ ـ ١٤ ٠٠٠ ريال)
٢٥ ٠٠٠		حق الاستئجار ـ الهلال (٣٠ ٠٠٠ ـ ٥ ٠٠٠ ريال)
٣٧ ٠٥٠		الشهرة ـ النصر (٣٨ ٠٠٠ ـ ٩٥٠ ريال)
٤٣ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الهلال
٢ ٠٠٠		مصروفات العمليات ـ الهلال
	١ ١٩٦ ٠٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال
	٤٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الهلال
	٥٨ ٧٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٦٠٧٥٠ ـ ٢٠٠٠ ريال)

يتضمن هذا القيد:

١ ـ استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق ملكيتها أول الفترة، وتوزيعاتها.

٢ ـ إثبات مصروف الاستهلاك والاستنفاد للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة كما يلي:

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
المخزون المبيع	٢٦ ٠٠٠	
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠	
استنفاد حق الاستئجار	٥ ٠٠٠	
	٤٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٣ ـ توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملائمة.

٤ ـ تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، وهي تتكون من رصيد حقوقهم أول العام (٧٥٠ ٦٠ ريال) مطروحاً منه حصتهم في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٠٠٠ ٤٠ ريال × ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).

القيد (ب)

٢ ٢٥٠		حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
	٢ ٢٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	٩٠ ٠٠٠ ريال
التخفيض المترتب على استنفاد فروق القيم العادلة والدفترية	(٤٥ ٠٠٠)
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٤٥ ٠٠٠
نصيب الأقلية ٠٠٠ ٤٥ × ٥٪ =	٢ ٢٥٠

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ :

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
مع استخدام أساس الملكية للفترة التالية لاندماج الشركة التابعة
المملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعاد والتسوية زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٥ ٦١١ ٠٠٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠		٦ ٧٠٠ ٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٤٢ ٧٥٠		(٤٢ ٧٥٠) (أ)	
إجمالي الإيرادات	٥ ٦٥٣ ٧٥٠	١ ٠٨٩ ٠٠٠	(٤٢ ٧٥٠)	٦ ٧٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ ٩٢٥ ٠٠٠	٧٠٠ ٠٠٠	٤٣ ٠٠٠ (أ)	٤ ٦٦٨ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٥٥٦ ٩٥٠*	١٢٩ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ (أ)	٦٨٧ ٩٥٠
مصروفات الفوائد وضرائب الدخل	٧١٠ ٠٠٠	١٧٠ ٠٠٠		٨٨٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			٢٢٥٠ (ب)	٢ ٢٥٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥ ١٩١ ٩٥٠	٩٩٩ ٠٠٠	٤٧ ٢٥٠**	٦ ٢٣٨ ٢٠٠
صافي الدخل	٤٦١ ٨٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٩٠ ٠٠٠)	٤٦١ ٨٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح المحتجزة أول العام	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	(٣٣٤ ٠٠٠) (أ)	١ ٠٥٠ ٠٠٠
صافي الدخل	٤٦١ ٨٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٩٠ ٠٠٠)	٤٦١ ٨٠٠
جملة فرعية	١ ٥١١ ٨٠٠	٤٢٤ ٠٠٠	(٤٢٤ ٠٠٠)	١ ٥١١ ٨٠٠
التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠	٤٠ ٠٠٠	(٤٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١ ٣٥٣ ٢٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٨٤ ٠٠٠)	١ ٣٥٣ ٢٥٠

الميزانية العمومية				
الأصــول				
المخزون	٨٦١ ٠٠٠	٤٣٩ ٠٠٠		١ ٣٠٠ ٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	٦٣٩ ٠٠٠	٣٧١ ٠٠٠	١ ١٩٦ ٠٥٠	١ ٠١٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	١ ١٩٦ ٠٥٠		(١١٩ ٦٠٥) (أ)	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٦٠٠ ٠٠٠	١ ١٥٠ ٠٠٠	١٧٦ ٠٠٠ (أ)	٤ ٩٢٦ ٠٠٠
حق الاستئجار			٢٥ ٠٠٠ (أ)	٢٥ ٠٠٠
الشــهرة	٩٥ ٠٠٠		٣٧ ٠٥٠ (أ)	١٣٢ ٠٥٠
إجمالي الأصول	٦ ٣٩١ ٠٥٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	(٩٥٨ ٠٠٠)	٧ ٣٩٣ ٠٥٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٢ ٤٢٠ ٥٥٠	٩٤١ ٠٠٠		٣ ٣٦١ ٥٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٥٨ ٧٥٠ (أ)	
			٢ ٢٥٠ (ب)	٦١ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية واحد ريال	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريالات		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٣٥٣ ٢٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٨٤ ٠٠٠)	١ ٣٥٣ ٢٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٦ ٣٩١ ٠٥٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	(٩٥٨ ٠٠٠)	٧ ٣٩٣ ٠٥٠

(*) يتضمن مبلغ ٩٥٠ ريال قيمة الشهرة المستنفدة.

(**) زيادة في التكاليف والمصروفات ونقص صافي الدخل.

ونعرض في الجزء التالي أهم الخصائص التي انطوت عليها ورقة العمل السابقة: ـ

١ ـ لم نأخذ في الاعتبار الأثر الضريبي المترتب على زيادة التكاليف والمصروفات في الشركة التابعة.

٢ ـ استبعدنا في التسوية (أ) الأرباح المحتجزة **أول العام** المتعلقة بشركة الهلال. وتعد هذه الخطوة ضرورية لإعداد القوائم المالية الموحدة الثلاث.

٣ ـ ترتب على استخدام أساس الملكية بمعرفة الشركة القابضة حدوث المتطابقتين التاليتين:

صافي دخل الشركة القابضة = صافي الدخل الموحد
الأرباح المحتجزة في الشركة القابضة= الأرباح المحتجزة الموحدة

هذا وتحدث هذه الخاصية عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، ولكن بشرط عدم وجود أرباح متبادلة مستبعدة ناتجة عن تحديد صافي الأصول الموحدة. وهو الأمر الذي سنناقشه في الفصل الثامن بإذن الله.

٤ ـ ترتب على القيد (أ) تخفيض الفروق التي كانت موجودة في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة من ناحية والقيم الدفترية لهذه الأصول من ناحية أخرى وذلك على النحو التالي:

إجمالي الفروق في تاريخ الاندماج (١٤٠٥/١٢/٣٠)	٢٤٦ ٠٠٠ ريال
يطرح ما تم تخفيضه خلال الاستنفاد (٤٣ ٠٠٠ + ٢٠٠٠)	٤٥ ٠٠٠
إجمالي الفروق غير المستنفدة	٢٠١ ٠٠٠

ونوجه النظر إلى أنه نتيجة قيام شركة النصر بتطبيق أساس الملكية سوف يحمل حساب استثمار شركة النصر في أسهم رأس مال شركة الهلال سنوياً بقيمة المستنفد من هذه الفروق على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصول موضوع هذه الفروق، باستثناء الفرق المتعلق بالأراضي وقدره ٦٠ ٠٠٠ ريال لأن الأرض بطبيعتها لا تخضع للاستنفاد، ومن ثم فإن المبلغ الواجب استنفاده في الفترات الباقية هو ١٤١ ٠٠٠ ريال.

٥ ـ يمكن التحقق من حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ كما يلي:

إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠	١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال
يضاف فروق غير مستنفدة في الخطوة السابقة	٢٠١ ٠٠٠
حقوق الملكية المعدلة في شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠	١ ٢٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١ ٢٢٠ ٠٠٠ × ٥٪)	٦١ ٠٠٠

٦ ـ تم الاعتراف بحقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بالقيد (ب)

بمبلغ ٢٥٠ ٢ ريال (٥٪ من صافي الدخل المعدل لشركة الهلال) كـزيادة في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التـابعة وانخفـاض في صافي الـدخل الموحد.

القوائم المالية الموحدة:

نعرض فيما يلي القوائم المالية الموحدة للدخل، والأرباح المحتجـزة والميزانيـة العمومية لشركة النصر والشركة التـابعة عن السنـة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٦هـ. وقد تم الحصول على بيانات هذه القوائم من ورقة العمل السابقة.

شركة النصر والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ٣٠/١٢/١٤٠٦ هـ

	ريـال	ريـال
صافي المبيعات		٠٠٠ ٧٠٠ ٦
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٠٠٠ ٦٦٨ ٤	
مصروفات العمليات	٦٨٧ ٩٥٠	
مصروفات الفوائد وضرائب الدخل	٨٨٠ ٠٠٠	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٢ ٢٥٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات		٢٠٠ ٢٣٨ ٦
صافي الدخل		٤٦١ ٨٠٠

ربحية السهم العادي (عدد الأسهم المتداولة ٠٠٠ ٠٥٧ ١ سهم) ٤٤ هلله

شركة النصر والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

	ريال
الأرباح المحتجزة، رصيد أول العام	١ ٠٥٠ ٠٠٠
يضاف صافي الدخل	٤٦١ ٨٠٠
جملة فرعية	١ ٥١١ ٨٠٠
يطرح التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة، رصيد نهاية العام	١ ٣٥٣ ٢٥٠

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠

الأصـــول

	ريال	ريال
الأصول المتداولة:		
المخزون		١ ٣٠٠ ٠٠٠
أخرى		١ ٠١٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٢ ٣١٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٤ ٩٢٦ ٠٠٠
الأصول غير الملموسة:		
الشهرة	١٣٢ ٠٥٠	
حق الاستئجار	٢٥ ٠٠٠	١٥٧ ٠٥٠
إجمالي الأصول		٧ ٣٩٣ ٠٥٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات:

التزامات بخلاف حقوق الأقلية		٣ ٣٦١ ٥٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة		٦١ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات		٣ ٤٢٢ ٥٥٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	
الأرباح المحتجزة	١ ٣٥٣ ٢٥٠	٣ ٩٧٠ ٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٧ ٣٩٣ ٠٥٠

قيود الإقفال:

سبق أن أشرنا في جزء سابق من هذا الفصل إلى أن الاعتبارات القانونية تستلزم المعالجة التالية بصدد قيود إقفال الشركة القابضة:

شركة النصر
قيود الإقفال في الشركة القابضة في ظل أساس الملكية والشركة التابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأساس الشراء)

٥ ٦١١ ٠٠٠		صافي المبيعات
٤٢,٧٥٠		الدخل من الاستثمار في التابعة
	٥ ١٩١ ٩٥٠	التكاليف والمصروفات
	٤ ٧٥٠	الأرباح المحتجزة في التابعة [(٪٩٥ × ٤٠ ٠٠٠) - ٤٢٧٥٠]
	٤٥٧ ٠٥٠	الأرباح المحتجزة (٤٦١ ٨٠٠ - ٤ ٧٥٠ ريال)

إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، وتحويل صافي

الدخل المتاح للتوزيعات قانوناً إلى حساب الأرباح المحتجزة، ثم فصل الجزء من صافي الدخل المعدل الذي لم توزعه الشركة التابعة.

---

١٥٨ ٥٥٠ الأرباح المحتجزة

١٥٨ ٥٥٠ التوزيعات.

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل قيود الإقفال السابقة سوف يظهر حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة بدفتر أستاذ شركة النصر على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة

الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١ ٠٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٤٥٧ ٠٥٠	١ ٥٠٧ ٠٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠		١ ٣٤٨ ٥٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤ ٧٥٠	٤ ٧٥٠

والرصيد الموضح أعلاه وقدره ٤ ٧٥٠ ريال يمثل حصة شركة النصر في الأرباح التي لم توزعها شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠. ويمكن

تسوية هذا المبلغ بقيمة المبلغ المستنفد من الشهرة ليعكس الزيادة في رصيد استثمار شركة النصر على النحو التالي:

الأرباح التي لم توزع بمعرفة الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠	٤ ٧٥٠ ريال
يطرح المستنفد من الشهرة المتحصل عليها عند الاندماج	٩٥٠
الزيادة في رصيد الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال خلال سنة ١٤٠٦ (١ ١٩٦ ٠٥٠ - ١ ١٩٢ ٢٥٠ ريال)	٣ ٨٠٠

علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي رصيدي نهاية الفترة لكل من حسابي الأرباح المحتجزة والأرباح المحتجزة في الشركة التابعة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة في سجلات
الشركة القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة

الأرصدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

الأرباح المحتجزة	١ ٣٤٨ ٥٠٠ ريال
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٤ ٧٥٠
الإجمالي يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة	١ ٣٥٣ ٢٥٠

مثال توضيحي عند تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن شركتي النصر والهلال لتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء. فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٧/١١/٢٢ عن توزيعات قدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال، تستحق الدفع في ١٤٠٧/١٢/١٧ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ . وقد كان صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال. وطبقاً لذلك تكون حصة شركة

النصر من التوزيعات مبلغ ٤٧ ٥٠٠ ريال (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪ = ٤٧ ٥٠٠ ريال)، وحصتها من صافي دخل شركة الهلال مبلغ ٩٩ ٧٥٠ ريال (١٠٥ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪ = ٩٩ ٧٥٠ ريال).

وبعد ترحيل قيود اليومية الملائمة عن سنة ١٤٠٧ في ظل أساس الملكية سوف يظهر الحسابين التاليين بدفتر أستاذ شركة النصر.

دفتر أستاذ الشركة القابضة
في ظل أساس الملكية للمحاسبة عن شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	بيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإندماج	١١٤٠ ٠٠٠		١ ١٤٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكاليف المباشرة لتنفيذ الاندماج	٥٢ ٢٥٠		١ ١٩٢ ٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٣٨ ٠٠٠	١ ١٥٤ ٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠		١ ٢٣٩ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال		٤٢ ٧٥٠	١ ١٩٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠
١٤٠٧/١١/٢٢	التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الهلال		٤٧ ٥٠٠	١ ١٤٨ ٥٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال	٩٩ ٧٥٠		١ ٢٤٨ ٣٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال		*١٨ ٠٥٠	١ ٢٣٠ ٢٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ٢٢٩ ٣٠٠

الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٨٥ ٥٠٠	٨٥ ٥٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال	٤٢ ٧٥٠		٤٢ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٤٢ ٧٥٠		صفر
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الهلال		٩٩ ٧٥٠	٩٩ ٧٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الفرق بين القيم العادلة والدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الهلال	*١٨ ٠٥٠		٨١ ٧٠٠

(*) استهلاك المباني (٨٠ ٠٠٠ ÷ ٢٠ سنة)	٤ ٠٠٠	ريال
استهلاك الآلات (٥٠ ٠٠٠ ÷ ٥)	١٠ ٠٠٠	
استنفاد حق الاستئجار (٣٠ ٠٠٠ ÷ ٦)	٥ ٠٠٠	
إجمالي الاستنفاد عن سنة ١٤٠٧	١٩ ٠٠٠	
حصة شركة النصر (١٩ ٠٠٠ × ٩٥٪)	١٨ ٠٥٠	ريال

كيفية إجراء عملية الاستبعاد:

يجري قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بنفس الطريقة التي سبق استخدامها في القيد المتعلق بالسنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل عن السنة الثانية بعد إدماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء) في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)

مدين	دائن	البيان
٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠		علاوة الإصدار
٣٧٩ ٢٥٠		الأرباح المحتجزة (٣٨٤ ٠٠٠ ـ ٤ ٧٥٠ ريال)
٤ ٧٥٠		الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة
٨١ ٧٠٠		الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة ـ شركة النصر
١٦٢ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الهلال (١٧٦ ٠٠٠ ـ ١٤ ٠٠٠ ريال)
٢٠ ٠٠٠		حق الاستئجار ـ الهلال (٢٥ ٠٠٠ ـ ٥٠٠٠ ريال)
٣٦ ١٠٠		الشهرة ـ النصر (٣٧ ٠٥٠ ـ ٩٥٠ ريال)
١٧ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الهلال
٢ ٠٠٠		مصروفات العمليات ـ الهلال
	١ ٢٢٩ ٣٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ـ النصر
	٥٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الهلال
	٥٨ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٦١ ٠٠٠ ـ ٢٥٠٠ ريال).

يتضمن هذا القيد إثبات العمليات التالية :

١ ـ استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق ملكيتها في بداية العام، وتوزيعاتها.

٢ ـ إثبات مصروفات الاستهلاك والاستنفاد عن السنة الثانية عن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة كما يلي :

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ريال
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠	
استنفاد حق الاستئجار	٥ ٠٠٠	
الإجمالي	١٧ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٣ ـ توزيع الفروق غير المستنفدة على الأصول الملائمة.

٤ ـ تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، وتتكون من رصيد حقوقهم أول العام (٦١٠٠٠ ريال) مطروحاً منه حصتهم في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٥٠٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢٥٠٠ ريال).

القيد (ب)

٤٣٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة		
		٤٣٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	١٠٥٠٠٠ ريال
التخفيض المترتب على استنفاد زيادة القيم الجارية	١٩٠٠٠
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٨٦٠٠٠
حصة الأقلية (٨٦٠٠٠ ريال × ٥٪)	٤٣٠٠

ونظراً لأن الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ تتضمن مبلغ ٤٧٥٠ ريال، حصة الشركة القابضة في الأرباح غير الموزعة طرف شركة الهلال التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، فإن قيد الاستبعاد المتعلق بالأرباح المحتجزة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١/١ تم بمبلغ ٣٧٩٢٥٠ ريال فقط (٣٨٤٠٠٠ ريال الأرباح المحتجزة في شركة الهلال أول العام ـ ٤٧٥٠ ريال حصة الشركة القابضة في الأرباح التي لم توزعها شركة الهلال عن سنة ١٤٠٦ = ٣٧٩٢٥٠ ريال)، علاوة على ذلك فإن رصيد الأرباح المحتجزة في شركة الهلال (قبل قيد إقفال سنة ١٤٠٧) وقدره ٤٧٥٠ ريال ينبغي استبعاده لتجنب الازدواج عند تحديد رصيد الأرباح المحتجزة للشركة القابضة في التابعة في نهاية سنة ١٤٠٧ (والذي سيتم التوصل إليه في ورقة العمل التالية).

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نوضح في ورقة العمل الجزئية التالية المعدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لشركة النصر والشركة التابعة، كيفية معالجة الأرباح المحتجزة التي أشرنا إليها آنفاً.

ونوجه النظر إلى أن الأرقام المتعلقة بشركة النصر هي أرقام افتراضيـة بغرض التوضيح فقط.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل جزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة مملوكة جزئياً، بعد سنتين من تاريخ الاندماج (وفقاً لأسلوب الشراء) عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعاد والتسوية الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة أول العام	١ ٣٤٨ ٥٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٧٩ ٢٥٠) (أ)	١ ٣٥٣ ٢٥٠
صافي الدخل	٣٥٢ ٦٠٠	١٠٥ ٠٠٠	(١٠٥ ٠٠٠)*	٣٥٢ ٦٠٠
جملة فرعية	١ ٧٠١ ١٠٠	٤٨٩ ٠٠٠	(٤٨٤ ٢٥٠)	١ ٧٠٥ ٨٥٠
التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠	٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة نهاية العام	١ ٥٤٢ ٥٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٣٤ ٢٥٠)	١ ٥٤٧ ٣٠٠
الميزانية العمومية			٥٨ ٥٠٠ (أ)	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٤ ٣٠٠ (ب)	٦٢ ٨٠٠
إجمالي الالتزامات	xxxxx	xxxxx	٦٢ ٨٠٠	xxxxxx
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريالات		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٥٤٢ ٥٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٣٤ ٢٥٠)	١ ٥٤٧ ٣٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٤ ٧٥٠		(٤ ٧٥٠) (أ)	
إجمالي حقوق الملكية	٤ ١٦٤ ٥٥٠	١ ٠٧٤ ٠٠٠	(١ ٠٧٤ ٠٠٠)	٤ ١٦٤ ٥٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية			(١ ٠١١ ٢٠٠)	

(*) دخل الاستثمار في التابعة (٨١ ٧٠٠ ريال) مضافاً إليه جملة الزيادة في التكاليف والمصروفات (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ + ٤ ٣٠٠) تعـادل مبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال.

ويمكن التحقق من رصيد حقوق الأقلية في صافي أصـول الشركـة التابعـة في

١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

إجمالي حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠	١ ٠٧٤ ٠٠٠ ريال
يضاف الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية في تاريخ الاندماج والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في التابعة في ذلك التاريخ (١٦٢ ٠٠٠ + ٢٠ ٠٠٠ ريال)	١٨٢ ٠٠٠
حقوق الملكية المعدلة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠	١ ٢٥٦ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١ ٢٥٦ ٠٠٠ × ٥٪)	٦٢ ٨٠٠ ريال

قيود الإقفال:

يتم حساب حصة شركة النصر في الأرباح غير الموزعة بشركة الهلال عن سنة ١٤٠٧ وقدرها ٣٤ ٢٠٠ ريال على النحو التالي:

	ريال
صافي الدخل المعدل لشركة الهلال المسجل بمعرفة شركة النصر في حساب الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة	٨١ ٧٠٠
يطرح حصة الشركة القابضة من التوزيعات المعلنة بواسطة شركة الهلال (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٤٧ ٥٠٠
حصة شركة النصر في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة والتي لم توزع بعد.	٣٤ ٢٠٠

وبناءً على ذلك، يجب على شركة النصر إجراء قيد تسوية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ يتم بموجبه إقفال جزء من صافي دخلها وقدره ٣٤ ٢٠٠ ريال في حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة، أما المبلغ الباقي وقدره ٣١٨ ٤٠٠ ريال (٣٥٢ ٦٠٠ - ٣٤ ٢٠٠ ريال = ٣١٨ ٤٠٠ ريال) فيقفل في حساب الأرباح المحتجزة، باعتباره المبلغ المتاح للتوزيع على مساهمي شركة النصر. وبعد ترحيل قيد الإقفال المشار إليه سوف يظهر حسابي الأرباح المحتجزة في دفاتر الشركة القابضة على النحو التالي:

الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			١ ٠٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٤٥٧ ٠٥٠	١ ٥٠٧ ٠٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠		١ ٣٤٨ ٥٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		٣١٨ ٤٠٠	١ ٦٦٦ ٩٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	أقفال حساب التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠		١ ٥٠٨ ٣٥٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤ ٧٥٠	٤ ٧٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٤ ٢٠٠	٣٨ ٩٥٠

ويتضح من ذلك أن رصيد الأرباح المحتجزة لشركة النصر في الشركة التابعة وقدره ٣٨ ٩٥٠ ريال يمثل الأرباح غير الموزعة بمعرفة شركة الهلال منذ تاريخ الاندماج. وإذا تم تسوية هذا المبلغ بقيمة المستنفد من الشهرة فهو يعكس الزيادة في حساب الاستثمار في أسهم الشركة التابعة على النحو التالي:

الأرباح غير الموزعة بمعرفة الشركة التابعة	٣٨ ٩٥٠ ريال
يطرح: المستنفد من الشهرة المتحصل عليها من الاندماج (٩٥٠ ريال × ٢ سنة)	١ ٩٠٠
الزيادة في رصيد الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال منذ تاريخ الاندماج	٣٧ ٠٥٠

علاوة على ما سبق، سوف نجد أن إجمالي رصيدي الأرباح المحتجزة في نهاية العام بالسجلات المحاسبية لشركة النصر يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة كما يلي:

الأرصدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠:

الأرباح المحتجزة	١ ٥٠٨ ٣٥٠ ريال
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٣٨ ٩٥٠
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠)	١ ٥٤٧ ٣٠٠

بعض الاستنتاجات من المحاسبة وفقاً لأساس الملكية

تفضل معظم الشركات حالياً استخدام أساس الملكية بدلاً من أساس التكلفة لعدة أسباب أهمها:

١ - يركز أساس الملكية على الجوهر الاقتصادي للعلاقة التي تنشأ بين الشركة القابضة والتابعة، بينما يركز أساس التكلفة على المظهر القانوني. وقد تزايد اهتمام المحاسبة حديثاً بالجوهر أكثر من المظهر.

٢ - يسمح أساس الملكية باستخدام قيود اليومية في الشركة القابضة لتعكس الكثير من العناصر الواجب أن تشملها عملية الاستبعاد بالمقارنة بأساس التكلفة (راجع هذه العناصر في الجزء التالي). فمن المتعارف عليه أن قيود اليومية في السجلات المحاسبية توفر أساس جيد للمعلومات بخلاف عملية الاستبعادالتي يقتصر تسجيلها في ورقة العمل.

٣ - يهيىء أساس الملكية الفرصة لإصدار قوائم مالية مستقلة للشركة القابضة، إذا طلبت من الأجهزة الحكومية المختصة. وتشترط المبادىء المحاسبية المتعارف عليها عند المحاسبة على أساس الملكية أن تعالج الشركات التابعة التي لا تخضع للسيطرة في القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة.

٤ - باستثناء ا لحالات التي تظهر فيها أرباح متبادلة (التي سوف نناقشها في الفصل الثامن) نتيجة توحيد الأصول والالتزامات، سنجد أرصدة صافي الدخل والأرباح المحتجزة في السجلات المحاسبية للشركة القابضة مطابقة للبيانات الموحدة في ورقة العمل أو القوائم المالية الموحدة.

٥ - يعتبر أساس التكلفة غير ملائم للمحاسبة عن عمليات الشركة التابعة المندمجة

وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق كما سيتضح لنا من الفصل التالي.

ونتيجةً لهذه الأسباب، سوف نستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة في الفصول التالية.

ملحق ـ حول تطبيق أساس التكلفة في شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

حتى نتعرف على كيفية تطبيق أساس التكلفة على نتائج عمليات شركة تابعة مندمجة وفقاً لأسلوب الشراء، سوف نرجع إلى مثالنا السابق عن اندماج شركتي النصر والهلال، الذي ينطوي على ملكية جزئية للشركة التابعة. فقد حصلت شركة النصر على ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال بتكلفة إجمالية (شاملة تكاليف تنفيذ الاندماج) قدرها ٢٥٠ ١٩٢ ١ ريال في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ. وقد تضمنت عمليات شركة الهلال في السنتين التاليتين للإندماج ما يلي:

السنة المنتهية في ٣٠ ذي الحجة	صافي الدخل	التوزيعات المعلنة
سنة ١٤٠٦	٠٠٠ ٩٠	٠٠٠ ٤٠ ريال
سنة ١٤٠٧	٠٠٠ ١٠٥	٠٠٠ ٥٠ ريال

أولاً ـ تطبيق أساس التكلفة في السنة الأولى بعد اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء

إذا استخدمت شركة النصر أساس التكلفة بدلاً من أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠، فعندئذ لا يجب أن تسجل شركة النصر صافي الدخل المحقق في شركة الهلال عن تلك السنة، ويجب أن يقتصر تسجيل شركة النصر على التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال في ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦ على النحو التالي:

قيد اليومية في الشركة القابضة
عند تطبيق أساس التكلفة لتسجيل التوزيعات المعلنة
بمعرفة الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً
لأسلوب الشراء

٣٨ ٠٠٠		التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة
	٣٨ ٠٠٠	إيرادات التوزيعات المقابلة

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال، قابلة للدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

أما قيد اليومية المتعلق بتحصيل التوزيعات من شركة الهلال فيتم في ظل أساس التكلفة بالطريقة نفسها السابق اتباعها في أساس الملكية.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في هذه الصفحة ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع استخدام أساس التكلفة في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة جزئياً (وفقاً لأساس الشراء)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات				
صافي المبيعات	٥٦١١٠٠٠	١٠٨٩٠٠٠		٦٧٠٠٠٠٠
إيراد التوزيعات المقابلة	٣٨٠٠٠		(٣٨٠٠٠) (جـ)	
إجمالي الإيرادات	٥٦٤٩٠٠٠	١٠٨٩٠٠٠	(٣٨٠٠٠)	٦٧٠٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٩٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٤٣٠٠٠ (ب)	٤٦٦٨٠٠٠
مصروفات العمليات	٥٥٦٠٠٠	١٢٩٠٠٠	٢٩٥٠ (ب)	٦٨٧٩٥٠
مصروفات الفوائد وضرائب الدخل	٧١٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠		٨٨٠٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			٢٢٥٠ (د)	٢٢٥٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥١٩١٠٠٠	٩٩٩٠٠٠	٤٨٢٠٠*	٦٢٣٨٢٠٠
صافي الدخل	٤٥٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	(٨٦٢٠٠)	٤٦١٨٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة أول العام	١٠٥٠٠٠٠	٣٣٤٠٠٠	(٣٣٤٠٠٠) (أ)	١٠٥٠٠٠٠
صافي الدخل	٤٥٨٠٠٠	٩٠٠٠٠	(٨٦٢٠٠)	٤٦١٨٠٠
جملة فرعية	١٥٠٨٠٠٠	٤٢٤٠٠٠	(٤٢٠٢٠٠)	١٥١١٨٠٠
التوزيعات	١٥٨٥٥٠	٤٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠) (جـ)	١٥٨٥٥٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١٣٤٩٤٥٠	٣٨٤٠٠٠	(٣٨٠٢٠٠)	١٣٥٣٢٥٠

	شركة النصر	شركة الهلال	زيادة (نقص)	الموحدة
الميزانية العمومية				
الأصـــول				
المخزون	٨٦١ ٠٠٠	٤٣٩ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠ (أ)	١ ٣٠٠ ٠٠٠
			(٢٦ ٠٠٠) (ب)	١ ٠١٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٦٣٩ ٠٠٠	٣٧١ ٠٠٠		
الاستثمار في رأس مال شركة الهلال	١ ١٩٢ ٢٥٠		(١ ١٩٢ ٢٥٠) (أ)	—
الأصول طويلة الأجل	٣ ٦٠٠ ٠٠٠	١ ١٥٠ ٠٠٠	(١٩٠ ٠٠٠) (أ)	
			(١٤٠ ٠٠٠) (ب)	٤ ٩٢٦ ٠٠٠
حق الاستئجار			٣٠ ٠٠٠ (أ)	
			(٥ ٠٠٠) (ب)	٢٥ ٠٠٠
الشهرة	٩٥ ٠٠٠		٣٨ ٠٠٠ (أ)	
			(٩٥٠) (ب)	١٣٢ ٠٥٠
إجمالي الأصول	٦ ٣٨٧ ٢٥٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	(٩٥٤ ٢٠٠)	٧ ٣٩٣ ٠٥٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٢ ٤٢٠ ٥٥٠	٩٤١ ٠٠٠		٣ ٣٦١ ٥٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٦٠ ٧٥٠ (أ)	
			(٢ ٠٠٠) (جـ)	٦١ ٠٠٠
			٢ ٢٥٠ (د)	
أسهم رأس المال القيمة الاسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال،القيمة الاسمية ١٠ ريالات		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١ ٦٥٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٣٤٩ ٤٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٨٠ ٢٠٠)	١ ٣٥٣ ٢٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٦ ٣٨٧ ٢٥٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	(٩٥٤ ٢٠٠)	٧ ٣٩٣ ٠٥٠

(*) زيادة التكاليف والمصروفات وانخفاض صافي الدخل.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل بتطبيق أساس التكلفة على
نتائج العمليات في الفترة التالية بعد اندماج
شركة تابعة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ)

٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الهلال	
٢٣٥ ٠٠٠		علاوة الاصدار ـ الهلال	
٣٣٤ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال	
٢٦ ٠٠٠		المخزون ـ الهلال	
١٩٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الهلال	
٣٠ ٠٠٠		حق الاستئجار ـ الهلال	
٣٨ ٠٠٠		الشهرة ـ النصر	
	١ ١٩٢ ٢٥٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال
	٦٠ ٧٥٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

إثبات استبعاد الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في تكلفة الاندماج عن القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق التي تم الحصول عليها من التابعة، وتخصيص الجزء المتبقي من التكلفة للشهرة، ثم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (١ ٢١٥ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٦٠ ٧٥٠ ريال).

القيد (ب)

٤٣ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة ـ الهلال
٢ ٠٠٠	مصروفات العمليات ـ الهلال
٩٥٠	مصروفات العمليات ـ النصر

٢٦ ٠٠٠	المخزون ـ الهلال
١٤ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل ـ الهلال
٥ ٠٠٠	حق الاستئجار ـ الهلال
٩٥٠	الشهرة ـ النصر

يتضمن هذا القيد ما يلي:

١ ـ تحديد مصروف الاستهلاك والاستنفاد عن الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية في تاريخ الاندماج للأصول القابلة للتحقق بشركة الهلال وتم حسابها على النحو التالي:

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
المخزون المباع	٢٦ ٠٠٠	
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠	
استنفاد حق الاستشجار	٥ ٠٠٠	
الإجمالي	٤٣ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٢ ـ استنفاد الشهرة المتحصل عليها من عملية الاندماج (٣٨ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة = ٩٥٠ ريال).

القيد (جـ):

٣٨ ٠٠٠		إيرادات التوزيعات المقابلة ـ النصر
٢ ٠٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
	٤٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الهلال

استبعاد إيراد التوزيعات وحصة الأقلية

(٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).

القيد (د):

٢ ٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة

٢ ٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل
للتابعة عن سنة ١٤٠٦ كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	٩٠ ٠٠٠ ريال
صافي التخفيض نتيجة الاستنفاد	(٤٥ ٠٠٠)
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٤٥ ٠٠٠
حصة الأقلية (٤٥ ٠٠٠ × ٥٪)	٢ ٢٥٠

ونعرض فيما يلي أهم خصائص ورقة العمل التي تم إعدادها طبقاً لأساس التكلفة:

١ - لا تختلف المبالغ الموحدة اللازمة لإعداد القوائم المالية في ورقة العمل المعدة وفقاً لأساس التكلفة عن تلك التي ظهرت في ورقة العمل المعدة وفقاً لأساس الملكية. وقد كانت هذه النتيجة محصلة لعمليات الاستبعاد المتباينة المستخدمة في كلا الأساسين.

٢ - قيود الاستبعاد (أ)، (ب)، (جـ) في أساس التكلفة حققت ما أنجزه القيد (أ) في أساس الملكية. والسبب في ذلك، أن السجلات المحاسبية في الشركة القابضة تستخدم في أساس الملكية لتعكس حصة الشركة القابضة في صافي الدخل (أو الخسارة) المعدل للشركة التابعة.

٣ - استخدم القيد (أ) لاستبعاد حساب الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج. وهذا القيد يماثل القيد السابق استخدامه في الفصل السابق. ويعتبر هذا الأسلوب ضرورياً لأن استثمارات الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة تسجل بتكلفتها الأصلية وفقاً لأساس التكلفة.

٤ ـ يختلف صافي الدخل والأرباح المحتجزة في الشركة القابضة عن المبالغ الموحدة في ظل أساس التكلفة. ولذلك يتطلب الأمر التحقق من دقة البيانات الموحدة وذلك على النحو الذي سنوضحه في الصفحة التالية.

قيود الإقفال

لا توجد هناك خصائص أو سمات غير عادية لقيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس التكلفة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة، فحساب إيراد التوزيعات من التابعة يقفل مع حساب الإيرادات الأخرى في الأرباح المحتجزة. والسبب في ذلك، أن الشركة القابضة لا تسجل الأرباح غير الموزعة في الشركة التابعة في ظل أساس التكلفة. ويعني ذلك أنه لا يوجد حاجة لحساب الأرباح المحتجزة في التابعة في ظل هذا الأساس.

صافي الدخل الموحد

صافي دخل شركة النصر	٤٥٨ ٠٠٠ ريال
يطرح: استنفاد شهرة الاندماج	(٩٥٠)
يضاف: حصة الشركة القابضة غير الموزعة من صافي الدخل المعدل في شركة الهلال (٤٥ ٠٠٠ ـ ٤٠ ٠٠٠) × ٩٥٪	٤ ٧٥٠
صافي الدخل الموحد	٤٦١ ٨٠٠

الأرباح المحتجزة الموحدة

الأرباح المحتجزة في شركة النصر	١ ٣٤٩ ٤٥٠ ريال
يطرح: استنفاد شهرة الاندماج	(٩٥٠)
يضاف: حصة الشركة القابضة من صافي الزيادة المعدلة للأرباح المحتجزة لشركة الهلال (٥٠ ٠٠٠ – ٤٥ ٠٠٠)×٩٥٪	٤ ٧٥٠
الأرباح المحتجزة الموحدة	١ ٣٥٣ ٢٥٠

ثانياً ـ تطبيق أساس التكلفة في السنة الثانية بعد اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)

إن قيد اليومية الوحيد الذي تجريه شركة النصر عن نتائج عمليات الشركة التابعة سنة ١٤٠٧ وفقاً لأساس التكلفة يقتصر على إثبات استحقاق إيراد التوزيعات في ١٤٠٧/١١/٢٢ (٥٠٠٠٠ ريال × ٩٥٪ = ٤٧٥٠٠ ريال). أما قيود الاستبعاد في ورقة العمل فهي ستكون على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل بتطبيق أساس التكلفة على نتائج العمليات في السنة الثانية بعد اندماج شركة تابعة جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)

مدين	دائن	البيان
٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الهلال
٣٣٤ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٢٦ ٠٠٠		المخزون ـ الهلال
١٩٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الهلال
٣٠ ٠٠٠		حق الاستئجار ـ الهلال
٣٨ ٠٠٠		الشهرة ـ النصر
	١ ١٩٢ ٢٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ـ النصر
	٦٠ ٧٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

استبعاد حساب الاستثمار في التابعة وحسابات حقوق الملكية الخاصة بها في تاريخ الاندماج، وتوزيع الزيادة في تكلفة الاندماج عن القيمة الدفترية على الأصول القابلة للتحقق المتحصل عليها، وتخصيص الجزء المتبقي من التكلفة على الشهرة، ثم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.

القيد (ب):

٤٥ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٩٥٠ الأرباح المحتجزة ـ النصر
١٧ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة ـ الهلال
٢٠٠٠ مصروفات العمليات ـ الهلال
٩٥٠ مصروفات العمليات ـ النصر
٢٦ ٠٠٠ المخزون ـ الهلال
٢٨ ٠٠٠ الأصول طويلة الأجل ـ الهلال
١٠ ٠٠٠ حق الاستئجار ـ الهلال
١٩٠٠ الشهرة ـ النصر

إثبات الاستهلاك والاستنفاد عن سنتي ١٤٠٦، ١٤٠٧ للفروق في تاريخ الاندماج بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق في شركة الهلال، وكذلك شهرة شركة النصر. وقد سجلت المبالغ الخاصة بسنة ١٤٠٦ في الجانب المدين لحسابي الأرباح المحتجزة، أما المبالغ الخاصة بسنة ١٤٠٧ فقد سجلت في حسابات المصروفات الملائمة.

القيد (جـ):

٢٥٠ الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٦١ ٠٠٠ − ٦٠ ٧٥٠ ريال)
٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

إثبات صافي الزيادة في حقوق الأقلية من تاريخ الاندماج حتى بداية العام.

القيد (د):

٤٧ ٥٠٠ إيراد التوزيعات المقابلة ـ النصر
٢ ٥٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة
٥٠ ٠٠٠ التوزيعات ـ الهلال

إستبعاد إيراد التوزيعات وحصة الأقلية
(٥٠ ٠٠٠ × ٥٪) = ٢ ٥٠٠ ريال).

القيد (هـ):

٤ ٣٠٠		حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
	٤ ٣٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن سنة ١٤٠٧ كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	١٠٥ ٠٠٠ ريال
التخفيضات بالاستنفاد (ب)	١٩ ٠٠٠
صافي الدخل المعدل للتابعة	٨٦ ٠٠٠
حصة الأقلية (٨٦ ٠٠٠ ريال × ٥٪)	٤ ٣٠٠

ولأن الشركة القابضة لا تسجل الاستهلاك أو الاستنفاد المتعلق بالفروق بين القيم الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة، فيجب تسوية إجمالي الاستهلاك والاستنفاد عن السنتين التاليتين لتاريخ الاندماج، وهو الأمر الذي تم تحقيقه بالقيد (ب). علاوة على ذلك، تضمن القيد (جـ) تسوية الزيادة الصافية في حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة منذ بدء الاندماج حتى بداية السنة المالية.

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن تطبيق أساس التكلفة على نتائج العمليات في
السنة الثانية لاندماج شركة تابعة مملوكة
جزئياً (وفقاً لأسلوب الشراء)
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة في بداية العام	١٣٤٩٤٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٣٤ ٠٠٠) (أ)	١ ٣٥٣ ٢٥٠
			(٤٥ ٩٥٠) (ب)	
			(٢٥٠) (جـ)	
صافي الدخل	٣١٩ ٣٥٠	١٠٥ ٠٠٠	(٧١ ٧٥٠)*	٣٥٢ ٦٠٠
جملة فرعية	١ ٦٦٨ ٨٠٠	٤٨٩ ٠٠٠	(٤٥١ ٩٥٠)	١ ٧٠٥ ٨٥٠
التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠	٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (د)	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١٥١٠ ٢٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٠١ ٩٥٠)	١ ٥٤٧ ٣٠٠

(*) النقص في إيراد توزيعات التابعة (٤٧ ٥٠٠ ريال) بالإضافة إلى زيادة التكاليف والمصروفات (١٧ ٠٠٠ ريال + ٢ ٠٠٠ + ٩٥٠ + ٤٣٠٠) يعادل ٧١ ٧٥٠ ريال.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) «تتماثل أرصدة القوائم المالية الموحدة بغض النظر عن الأساس الذي تستخدمه الشركة القابضة في المحاسبة عن عمليات الشركة التابعة، سواء أكان أساس الملكية أم أساس التكلفة». لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟

(٢) «تمتلك كل من «شركة الجنزوري» و «شركة الشاذلي» شركات تابعة ملكية تامة. وقد ظهر في دفتر الأستاذ العام «لشركة الجنزوري» حساباً لإيرادات توزيعات الأرباح في الشركات التابعة، بينما ظهر في دفتر الأستاذ العام «لشركة الشاذلي» حساباً لدخل الاستثمار في الشركات التابعة». هل تستخدم كلتا الشركتين نفس الأساس في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة لهما؟ إشرح.

(٣) «عندما لا توجد هناك أرباحاً أو خسارة ناتجة عن الأصول أو الالتزامات الموحدة، فإن استخدام أساس الملكية في المحاسبة سينتج عنه صافي دخلاً للشركة القابضة مساوياً تماماً لصافي الدخل الموحد، وستكون الأرباح المحتجزة للشركة القابضة مماثلة للأرباح المحتجزة الموحدة». لماذا تعتبر القوائم المالية الموحدة، رغم ذلك، أكثر نفعاً من القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة عندما تستخدم أساس الملكية؟ إشرح.

(٤) إشرح السمات الخاصة لقيود الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها.

(٥) أعلنت شركة تابعة مملوكة بنسبة ٩٢٪ «لشركة النصري» عن توزيع أرباح بمعدل ٣ ريالات عن كل سهم من أسهمها العادية المتداولة وعددها ٥٠ ٠٠٠ سهم. كيف تسجل «شركة النصري» هذه التوزيعات، إذا كانت تستخدم للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة:

أ ـ أساس الملكية؟

ب ـ أساس التكلفة؟

(٦) ناقش بعض المزايا التي تنتج عن استخدام أساس الملكية، بدلاً من أساس التكلفة، للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة.

(٧) ظهر من قائمة الدخل «لشركة الباز» صافي دخلا قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي الأول التالي لعملية اندماجها. وهذه الشركة تابعة ومملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪ «لشركة الدوخي»، وقد ظهرت حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة في الاستبعادات في ورقة العمل بمبلغ ٣ ٥٠٠ ريال بدلاً من ٥ ٠٠٠ ريال. هل يمكنك تبرير هذا الفرق؟ إشرح.

(٨) هل هناك حاجة لإمساك «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» بالنسبة للشركة القابضة التي تستخدم أساس التكلفة للمحاسبة عن عمليات الشركة التابعة؟ إشرح.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ أي حسابات الأستاذ التالية يستخدم في ظل كل من أساس الملكية وأساس التكلفة للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة؟

أ ـ حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة.
ب ـ حساب التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة.
جـ ـ حساب إيراد التوزيعات المقابلة.
د ـ حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.

٢ ـ تؤدي قيود الإقفال في نهاية الفترة المحاسبية للشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة إلى جعل أحد حسابات الأستاذ التالية دائناً بنصيب الشركة القابضة في الأرباح غير الموزعة للشركة التابعة:

أ ـ حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة.
ب ـ حساب الأرباح المحتجزة.

جـ ـ حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة.
د ـ حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة.

٣ ـ يظهر حساب مصروف الاستنفاد في دفاتر الشركة القابضة عادةً مديناً عند استخدام أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات:

أ ـ الشركة التابعة المملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء.
ب ـ الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء.
جـ ـ الشركة التابعة المملوكة أما بالكامل أو جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء.
د ـ الشركة التابعة غير المملوكة بالكامل ولا جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء.

٤ ـ تظهر التوزيعات التي أعلنت عنها الشركة التابعة، والتي تكون مستحقة للأقلية من حملة أسهم الشركة التابعة، دائنة في أحد الحسابات التالية في سجلاتها المحاسبية:

أ ـ حساب حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.
ب ـ حساب حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.
جـ ـ حساب التوزيعات الدائنة المستحقة.
د ـ حساب التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.

٥ ـ تستخدم «شركة الرمضاني» أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات «شركة داوود» التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء. وقد ظهر في قائمة دخل «شركة داوود» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ صافي دخل قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال، ولم تعلن عن أي توزيع للأرباح. وبلغت قيمة استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة داوود ٤٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٥ هـ فعندئذٍ يجب أن يشتمل قيد إقفال السجلات المحاسبية لشركة الرمضاني عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٥ هـ على:

أ ـ حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة دائناً بمبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال.

ب ـ حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائناً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال.
جـ ـ حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة مديناً بمبلغ ٦٠ ٠٠٠ ريال.
د ـ حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائناً بمبلغ ٤٨ ٠٠٠ ريال.

التمرين الثاني:

ظهر قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) «لشركة الرملي» والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ (تاريخ الاندماج) على النحو التالي:

شركة الرملي والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦

	مدين	دائن	البيان
(أ)	١٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ البحري
	١٥٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ البحري
	٢٠٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ البحري
	٢٥٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل (قابلة للإستهلاك) ـ البحري
		٧٦٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة البحري ـ الرملي

إثبات استبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص جزء من الزيادة في التكلفة عن القيمة الدفترية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً للأصول طويلة الأجل والباقي للشهرة.

وقد ظهر من قائمة الدخل لشركة البحري صافي دخلاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ. وأعلنت الشركة خلال السنة نفسها عن توزيعات أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال، تدفع في ١٦ من ذي القعدة

سنة ١٤٠٧ هـ. وتستخدم شركة البحري طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك والاستنفاد، بمعدل ١٠٪ بالنسبة للأصول القابلة للاستهلاك، وعلى مدى ٤٠ عاماً بالنسبة للأصول غير الملموسة. وقد ضمنت شركة البحري مصروف استهلاك الأصول الرأسمالية في تكلفة البضاعة المبيعة، ومصروف استنفاد الشهرة في مصروفات العمليات.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرملي في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ، لتسجيل نتائج عمليات وتوزيع شركة البحري وفقاً لأساس الملكية.

ب ـ إجراء عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل، في شكل قيد يومية، لشركة الرملي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل وإغفال الشرح.

التمرين الثالث:

يشتمل دفتر الأستاذ العام «لشركة المرزوقي» على حساب الاستثمار في أسهم رأس مال «شركة الشادي» التالي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ.

حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشادي

لتاريخ	بيـان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠١/١٢/٣٠هـ	الأسهم العادية المصدرة في عملية الاندماج	٨٤٠ ٠٠٠		٨٤٠ ٠٠٠ مدين
١٤٠١/١٢/٣٠هـ	التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج	٤٠ ٠٠٠		٨٨٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٠/١٤هـ	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الشادي		٢٠ ٠٠٠	٨٦٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٢/٣٠هـ	صافي دخل شركة الشادي	٦٠ ٠٠٠		٩٢٠ ٠٠٠
١٤٠٢/١٢/٣٠هـ	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الشادي.		١٤ ٥٠٠	٩٠٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٠/١٨هـ	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الشادي		٥٠ ٠٠٠	٨٥٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٢/٣٠هـ	صافي دخل شركة الشادي	٩٠ ٠٠٠		٩٤٥ ٥٠٠
١٤٠٣/١٢/٣٠هـ	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول شركة الشادي		٤ ٥٠٠	٩٤١ ٠٠٠

المطلوب:

إعداد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة (من ثلاث أعمدة) في السجلات المحاسبية لشركة المرزوقي، وترحيل قيود الإقفال الملائمة إليه عن كل من السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، و ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

التمرين الرابع:

فيما يلي حسابات الأرباح المحتجزة لكل من «شركة الخليفة» و «شركة المسفر» التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك عن السنتين الماليتين التاليتين لعملية اندماجهما في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٦ هـ. ولا توجد أرباح أو خسائر مقابلة نتيجة العمليات التي تمت بين الشركتين خلال السنتين المنتهيتين في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٨ هـ.

شركة الخليفة
حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٦/٥/٣٠	رصيــد			٦٤٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيعات (١٤٠ ٠٠٠ - ٢٨ ٠٠٠)		١١٢ ٠٠٠	٧٥٢ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٦٩٢ ٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيعات (١٨٠ ٠٠٠ - ٥٢ ٠٠٠)		١٢٨ ٠٠٠	٨٢٠,٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٨٠ ٠٠٠		٧٤٠ ٠٠٠

حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيعات [(٨٠ ٠٠٠ - ١٥ ٠٠٠) - ٣٠ ٠٠٠] × ٠,٨		٢٨ ٠٠٠	٢٨ ٠٠٠ دائن
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيعات [(١٢٠ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠) - ٥٠ ٠٠٠] × ٠,٨		٥٢ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠

شركة المسفر
حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٦/٥/٣٠	رصيد			١٠٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل		٨٠ ٠٠٠	١٨٠ ٠٠٠
١٤٠٧/٥/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفال صافي الدخل		١٢٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠
١٤٠٨/٥/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٥٠ ٠٠٠		٢٢٠ ٠٠٠

المطلوب:

إعداد قطاع قائمة الأرباح المحتجزة في ورقة العمل الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الخليفة والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٨ هـ.

التمرين الخامس:

تبلغ حصة «شركة الفلاج» في «شركة النشار» التابعة لها والمملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء ٩٠٪، وتستخدم شركة الفلاج أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. وقد حققت شركة الفلاج دخلاً، غير مشتمل على دخل الاستثمار في الشركة التابعة، مقداره ١٤٥ ٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٥ هـ، كما حققت الشركة التابعة صافي دخلاً مقداره ١٢٠ ٠٠٠ ريال عن السنة نفسها. وأعلنت شركة النشار عن توزيع أرباح مقدارها ٤٠ ٠٠٠ ريال، ودفعتها خلال سنة ١٤٠٥ هـ، ولا توجد فروقاً بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة النشار في تاريخ الاندماج.

المطلوب:

تحديد صافي الدخل الموحد لشركة الفلاج والشركة التابعة عن سنة ١٤٠٥هـ.

التمرين السادس:

اشترت «شركة القمر» في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ، ٩٠٪ من

الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشمس» نقداً. وكانت هناك زيادة في استثمار شركة القمر عن ٩٠٪ من القيمة العادلة الجارية (والقيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً «لشركة الشمس» ومقدارها ٠٠٠ ١٠٠ ريال، وقد تم تخصيصها للشهرة التي قدر العمر الاقتصادي لها بخمسة وعشرين عاماً في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ. وكان مقدار صافي خسائر شركة الشمس مبلغ ٠٠٠ ١٣٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٢ هـ، ولم تعلن عن أية توزيعات.

المطلوب:

تحديد المبلغ الواجب إثباته في «حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة» في السجلات المحاسبية لشركة القمر طبقاً لأساس الملكية، للمحاسبة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل، وبيان كل ما تقوم به من عمليات حسابية.

التمرين السابع:

فيما يلي كافة التفاصيل المتاحة عن ثلاثة حسابات في دفتر الأستاذ العام لشركة قابضة تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها:

حساب التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة

٠٠٠ ٣٦	١٤٠٨/٨/١٦ هـ	٠٠٠ ٣٦	١٤٠٨/٨/٢٧ هـ

حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة

٠٠٠ ٦٣٠	١٤٠٧/٩/١ هـ	٠٠٠ ٣٦	١٤٠٨/٨/١٦ هـ
٠٠٠ ٧٢	١٤٠٨/٨/٣٠ هـ	٠٠٠ ٥	١٤٠٨/٨/٣٠ هـ

حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة

٠٠٠ ٥	١٤٠٨/٨/٣٠هـ	٠٠٠ ٧٢	١٤٠٨/٨/٣٠هـ

المطلوب:

ما التفسير الأكثر قبولاً عن كل عملية من العمليات التي تم تسجيلها في الحسابات الثلاثة السابقة؟

التمرين الثامن:

اشترت «شركة دعاء» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ، ٧٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الكروان» بمبلغ ٠٠٠ ٣٤٥ ريال نقداً، ويشتمل هذا المبلغ على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وتتم المحاسبة عن هذا الاستثمار باستخدام أساس الملكية. وكانت قيمة صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكروان في ذلك التاريخ (القيمة الدفترية والقيمة العادلة الجارية) ٠٠٠ ٣٠٠ ريال. وقد قررت شركة دعاء أن الزيادة في تكلفة استثمارها في صافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكروان ليس لها عمراً اقتصادياً محدداً وكان صافي دخل شركة الكروان ٠٠٠ ١٦٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وقد تسلمت شركة دعاء توزيعات نقدية مقدارها ٠٠٠ ٦٠ ريال من شركة الكروان خلال سنة ١٤٠٦ هـ، ولا توجد أي عمليات أخرى بين الشركتين.

المطلوب:

تحديد رصيد «حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكروان» (بعد التعديل) في دفاتر شركة دعاء في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ، بغض النظر عن ضرائب الدخل.

التمرين التاسع:

تعتبر «شركة فينوس» شركة تابعة مملوكة بالكامل «لشركة الزهرة» وفقاً لأسلوب الشراء. وكان صافي دخل شركة فينوس عن العام الأول التالي لعملية الاندماج ٠٠٠ ٩٠، كما كانت التوزيعات التي أعلنت عنها ودفعتها عن العام نفسه ٠٠٠ ٣٥ ريال. وقد تم حساب الشهرة طبقاً لأسلوب الشراء بمبلغ ٠٠٠ ٦٤ ريال في تاريخ الاندماج، وقدر العمر الاقتصادي لها بعشرين عاماً. وكان صافي الدخل لشركة الزهرة، غير شامل لعمليات شركة فينوس، ٠٠٠ ١٨٠ ريال عن العام المالي الأول التالي لعملية الاندماج.

المطلوب:

تحديد صافي الدخل لشركة الزهرة، بغض النظر عن ضرائب الدخل، طبقاً (أ) لأساس الملكية، و (ب) أساس التكلفة، للمحاسبة عن نتائج عمليات شركة فينوس.

التمرين العاشر:

كان رصيد «حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحبيب» الخاص «بشركة عرنوس» ٢٦٥ ٠٠٠ ريال، في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦هـ. وكانت حصة الأقلية (٢٠٪) في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة لشركة عرنوس والشركة التابعة في التاريخ نفسه ٦٠ ٠٠٠ ريال. وبلغ صافي دخل الشركة التابعة ٥٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما بلغت التوزيعات التي أعلنت عنها ودفعتها ١٨ ٧٥٠ ريالاً. وفيما يلي الاستنفاد عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ:

الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحبيب في تاريخ الاندماج	٤ ٥٠٠ ريال
الشهرة التي استحوذت عليها شركة عرنوس من عملية الاندماج	١ ٠٠٠

المطلوب:

تحديد الآتي:

أ ـ رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحبيب في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، في دفاتر شركة عرنوس.

ب ـ رصيد حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ في سجلات شركة عرنوس قبل قيود الإقفال.

جـ ـ المبلغ الذي يجعل *«حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة»* دائناً به في قيد إقفال دفاتر شركة عرنوس في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ.

د ـ حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة في قائمة الدخل الموحدة

لشركة عرنوس والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رمضان ٤٠٧هـ.

هـ ـ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية الموحدة لشركة عرنوس والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

«يعتبر أساس الملكية الأكثر شيوعاً للمحاسبة عن نتاج عمليات الشركات التابعة».

المطلوب:

أجب عن الأسئلة التالية بخصوص تطبيق أساس الملكية في المحاسبة.

أ ـ تحت أي الحالات تجب المحاسبة بتطبيق أساس الملكية؟

ب ـ بأي قيمة يجب تسجيل الاستثمار المبدئي، وما الأحداث التالية على عملية الاستثمار المبدئي (إن وجدت) التي يمكن أن تؤدي إلى تغيير هذه القيمة؟

جـ ـ كيف يتم الاعتراف بدخل الاستثمار طبقاً لأساس الملكية، وكيف يتم تحديد قيمته؟

الحالة الثانية:

تركز المحاسبة المالية عادة على الجوهر الاقتصادي للأحداث، حتى وإن اختلف المظهر القانوني، واختلفت المعالجة المقترحة. فعلى سبيل المثال، يتم الاعتراف بجوهر عملية المصروفات، حيث تتم المحاسبة عنها عند استحقاقها، بدلاً من المحاسبة عنها وفقاً لمظهرها المتمثل في واقعة سداد المبلغ نقداً.

وعلى الرغم من أن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها والممارسات العملية تستجيب في معظمها إلى جوهر العمليات المالية أكثر من مظهرها، إلا أنه في بعض الأحيان قد يتغلب المظهر على الجوهر.

المطلوب:

مناقشة الجانب النظري الضمني في مصطلحي الجوهر والمظهر، والذي

يتغلب فيه الجوهر على المظهر أو العكس، عن كل موضوع من الموضوعين التاليين بصورة مستقلة:

أ ـ القوائم المالية الموحدة.

ب ـ إستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات في أسهم رأس مال الشركات التابعة، وعن الاستثمارات التي تهيء الفرصة للمستثمر بأن يكون له نفوذ ذو تأثير بالغ الأهمية على الشركات المستثمر فيها.

الحالة الثالثة:

شغلت حديثاً وظيفة المراقب المالي «لشركة العنقري الصناعية»، التي بدأت في تنفيذ خطة التوسع من خلال عمليات الاندماج. وقد اشترت الشركة ٨٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الزامل» مقابل مبلغ ٠٠٠ ٢٥٥ ريال نقداً متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة صفر سنة ١٤٠٤ هـ، قبل شغلك لهذه الوظيفة بأسبوعين. وقد دارت مناقشة بينك وبين رئيس قسم الحسابات بالشركة بخصوص الأساس المناسب للمحاسبة عن حصة الشركة في نتائج عمليات شركة الزامل. وقد أيد رئيس الحسابات بشدة استخدام أساس التكلفة في المحاسبة، وعرض المبررات التالية:

١ ـ يعترف أساس التكلفة بأن كل من شركة العنقري وشركة الزامل وحدة قانونية مستقلة.

٢ ـ يتطلب وجود حصة للأقلية في شركة الزامل التركيز على الاستقلال القانوني للشركتين.

٣ ـ لا تعترف الشركة القابضة بالإيراد طبقاً لأساس التكلفة، إلا عندما تعلن الشركة التابعة عن التوزيعات. ويكون إيراد التوزيعات في هذه الحالة متسقاً مع مبدأ تحقق الإيراد في المحاسبة المالية. وأن ما يسجل في حساب دخل الاستثمار في الشركة التابعة وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة لا يتلاءم مع عملية تحديد الإيراد المحقق.

٤ ـ سيؤدي استخدام أساس الملكية في المحاسبة إلى إعلان شركة العنقري عن

توزيعات إلى حاملي أسهمها تزيد بمقدار الأرباح المحتجزة الوهمية التي تخص شركة الزامل.

٥ ـ يتسق أساس التكلفة مع المظاهر الأخرى للمحاسبة وفقاً للتكلفة التاريخية، لأن إجراء الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل، بدلاً من إجراء قيود يومية في حسابات الأستاذ، يستخدم للإعتراف باستنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الزامل.

المطلوب:

إعداد الرد المناسب عن كل مبرر من المبررات التي عرضها رئيس قسم الحسابات.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

كانت عملية الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة «بشركة باكستان» والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ، وهو تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، على النحو التالي:

٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً ـ أفغانستان
١٠٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ أفغانستان
١٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ أفغانستان.
٢٠ ٠٠٠		المخزون السلعي ـ أفغانستان (بالتكلفة وفقاً لطريقة الأول فالأول)
٥٠ ٠٠٠		الأراضي ـ أفغانستان.
٨٠ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل الأخرى ـ أفغانستان (العمر الاقتصادي ١٠ سنوات).
٤٠ ٠٠٠		الشهرة ـ أفغانستان (العمر الاقتصادي ٤٠ عاماً).
	٤٩٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة أفغانستان ـ باكستان

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة، في تاريخ الاندماج. ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً على الأصول طويلة الأجل، وبالباقي للشهرة. (وقد تجاهلنا أثر ضرائب الدخل).

وقد كان صافي دخل شركة أفغانستان عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ مبلغ ٦٠٠٠٠ ريال، كما أعلنت عن توزيع أرباح نقدية بواقع ٠,٤ ريال عن كل سهم في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ، ودفعتها في ١٥ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ (ولم تعلن شركة أفغانستان، ولم تدفع أية توزيعات خلال سنة ١٤٠٧ هـ.) وتستخدم شركة أفغانستان طريقة القسط الثابت في حساب مصروف الاستهلاك، ومصروف الاستنفاد، وتضمن كليهما في مصروفات العمليات.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة باكستان لتسجيل نتائج عمليات شركة أفغانستان عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٨ هـ، طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد حسابي «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة أفغانستان» و«دخل الاستثمار في الشركة التابعة» من ثلاثة أعمدة، في دفتر الأستاذ العام لشركة باكستان، ثم رحل إليهما قيود اليومية التي أجريتها في البند (أ).

جـ ـ إعداد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة باكستان والشركة التابعة، في صورة قيد يومية، في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

فيما يلي قيود اليومية التي أعدتها «شركة الدهام» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، لتسجيل العمليات الخاصة بالشركة التابعة لها (شركة سطام) والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك خلال العام المالي الأول التالي لعملية الاندماج:

١٦٠٠٠	التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة	
	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطام.	١٦٠٠٠

لتسجيل التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة سطام،

بـواقع ريـالاً واحداً عن كـل سهم، والمستحقة في ٧ من ذي القعدة ١٤٠٤ هـ للمساهمين المسجلين في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ.

٤٠ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطام
	٤٠ ٠٠٠	دخل الاستثمار في الشركة التابعة

لتسجيل ٨٠٪ من صافي دخـل شركـة سطام عن السنـة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ (وقد تجاهلنا أثر ضرائب الدخل).

٢٢ ٤٠٠		دخل الاستثمار في الشركة التابعة
	٢٢ ٤٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطام

لاستنفـاد الفـروق بـين القيم العـادلـة الجـاريـة والقيم الـدفتريـة لصافي الأصـول القابلة للتحقق ذاتيـاً لشركـة سطام في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣ هـ:

٢٠ ٠٠٠	المخزون ـ إلى تكلفة البضاعة المبيعة
٨ ٠٠٠	الأصول طويلة الأجل ـ الاستهلاك (٨٠ ٠٠٠ ÷ ١٠)
٢٨ ٠٠٠	إجمالي الفروق
٢٢ ٤٠٠	الاستنفاد (٢٨ ٠٠٠ × ٨,)
	(تجاهلنا أثر ضرائب الدخل)

١ ٠٠٠		مصروف الاستنفاد (٤٠ ٠٠٠ ÷ ٤٠ سنة)
	١ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سطام

لاستنفـاد الشهـرة التي تم الحصـول عليهـا في عمليـة الاندماج مع الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب الشراء على عمر اقتصادي قدره ٤٠ عاماً.

معلومات أخرى:

١ ـ اشتـرت شركـة دهام ١٦ ٠٠٠ سهم من الأسهم العـادية لشـركة سـطام،

والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وذلك في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣ هـ، بتكلفة إجمالية، مشتملة على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، مقدارها ٠٠٠ ٢٤٠ ريال، وكانت حصة الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ذلك التاريخ ٠٠٠ ٥٠ ريال.

٢ ـ كانت أرصدة حسابات، أسهم رأس المال، وعلاوة الإصدار، والأرباح المحتجزة في دفتر الأستاذ العام لشركة سطام في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، بنسبة ١ : ٣ : ٥ على التوالي.

٣ ـ حملت شركة سطام مصروف الاستهلاك على تكلفة البضاعة المبيعة بنسبة ٧٥٪، ومصروفات العمليات بنسبة ٢٥٪.

المطلوب:

إعداد قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة عمل شركة دهام والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل. (اقتراح: استخدم حسابات على شكل حرف T لتحديد أرصدة الحسابات الرئيسية للشركة القابضة والتابعة).

المشكلة الثالثة:

قامت «شركة الأبيض» بالاستثمارات التالية في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٦ هـ.

١ ـ اشترت ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأخضر» بسعر السهم ٧٠ ريالاً، ودفعت القيمة نقداً. وتتكون حقوق المساهمين في شركة الأخضر في ٢ من المحرم ١٤٠٦ هـ، من الآتي:

٠٠٠ ٥٠	ريال	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥٠ ريالاً.
٠٠٠ ٢٠		الأرباح المحتجزة.
٠٠٠ ٧٠	ريال	إجمالي حقوق المساهمين

٢ ـ اشترت ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأسمر» بسعر السهم

٤٠ ريالاً، ودفعت القيمة نقداً. وتتكون حقوق المساهمين في شركة الأسمر في ٢ من محرم ١٤٠٦ هـ، من الآتي:

٦٠ ٠٠٠	ريال	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٢٠ ريالاً.
٢٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار.
٤٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة.
١٢٠ ٠٠٠		إجمالي حقوق المساهمين.

وسيتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج مع كلتا الشركتين. وفيما يلي تحليل الأرباح المحتجزة لكل شركة عن سنة ١٤٠٦ هـ:

	شركة الأبيض		شركة الأخضر		شركة الأسمر	
الرصيد في بداية السنة	٢٤٠ ٠٠٠	ريال	٢٠ ٠٠٠	ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل (أو الخسارة)	*١٠٤ ٦٠٠		٣٦ ٠٠٠		(١٢ ٠٠٠)	
توزيعات الأرباح النقدية المعلن عنها والمدفوعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦هـ	(٤٠ ٠٠٠)		(١٦ ٠٠٠)		(٩ ٠٠٠)	
الرصيد في نهاية السنة	٣٠٤ ٦٠٠	*ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال	١٩ ٠٠٠	ريال

(*) هذا البند قبل أخذ أثر قيود اليومية في المطلوب أ (٢) التالي في الاعتبار.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية عن سنة ١٤٠٦ هـ، لتسجيل الآتي في السجلات المحاسبية لشركة الأبيض:

١ ـ الاستثمارات في أسهم رأس مال الشركتين التابعتين.

٢ ـ حصة الشركة القابضة في صافي دخل أو صافي خسارة الشركتين التابعتين (مع تجاهل ضرائب الدخل).

٣ ـ حصة الشركة القابضة في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركتين التابعتين (غير مطلوب إعداد قيود اليومية الخاصة باستلام النقدية).

ب ـ تحديد المبلغ الواجب تقريره كأرباح محتجزة موحدة لشركة الأبيض

والشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لذلك، وتجاهل ضرائب الدخل.

جـ ـ تحديد قيمة حصة الأقلية في صافي أصول كل من الشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي تحليل لحساب الاستثمار في أسهم رأس مال «شركة الحجيلان» الخاص «بشركة الدهمش» (الشركة القابضة)، ولحصة الأقلية في صافي أصول شركة الحجيلان، وللفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الحجيلان في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ، تاريخ اندماج شركتي الدهمش والحجيلان، وذلك عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ:

شركة الدهمش

تحليل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الحجيلان

عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

	القيم الدفترية	الزيادة في القيم العادلة الجارية	الشهرة	الاجمالي	
الأرصدة في بداية السنة	٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال	٥٠ ٠٠٠ ريال	٥٣٠ ٠٠٠ ريال	
صافي دخل شركة الحجيلان	٨٠ ٠٠٠			٨٠ ٠٠٠	
استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقيق ذاتياً لشركة الحجيلان		(٧ ٢٠٠)		(٧ ٢٠٠)	دخل الاستثمار في الشركة التابعة ٧٢ ٨٠٠
استنفاد الشهرة			(٢ ٠٠٠)	(٢ ٠٠٠)	
التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الحجيلان	(٣٠ ٠٠٠)			(٣٠ ٠٠٠)	
الأرصدة في نهاية السنة	٤٥٠ ٠٠٠ ريال	٧٢ ٨٠٠ ريال	٤٨ ٠٠٠ ريال	٥٧٠ ٨٠٠ ريال	

شركة الدهمش
تحليل حصة الأقلية في صافي أصول شركة الحجيلان
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

	القيمة الدفترية	الزيادة في القيمة العادلة الجارية	الاجمالي	
أرصدة بداية السنة	١٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال	
صافي دخل شركة الحجيلان	٢٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	حصة الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة ١٨ ٢٠٠ ريال
استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحجيلان		(١ ٨٠٠)	(١ ٨٠٠)	
التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الحجيلان	(٧ ٥٠٠)		(٧ ٥٠٠)	
	١١٢ ٥٠٠ ريال	١٨ ٢٠٠ ريال	١٣٠ ٧٠٠ ريال	

شركة الدهمش
تحليل الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الحجيلان عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/٥/٣٠هـ

	الأرصدة في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٣هـ	الاستنفاد عن سنة ١٤٠٤	الأرصدة في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ
الأصول طويلة الأجل (الصافي)			
الأراضي	٣٩ ٠٠٠ ريال		٣٩ ٠٠٠ ريال
المباني	٣٦ ٠٠٠	٤ ٠٠٠ ريال	٣٢ ٠٠٠
الآلات	٢٥ ٠٠٠	٥ ٠٠٠	٢٠ ٠٠٠
	١٠٠ ٠٠٠ ريال	٩ ٠٠٠ ريال	٩١ ٠٠٠ ريال

ويصل عدد الأسهم العادية المتداولة لشركة الحجيلان ١٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية ريالاً واحداً، وذلك في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ، والتي أصدرت عند تأسيسها بسعر السهم ٥ ريالات. ولم يحدث أي تغيير في رأس المال المدفوع لشركة الحجيلان منذ تأسيسها. وقد ضمنت شركة الحجيلان مصروف استهلاك الأصول الرأسمالية في تكلفة البضاعة المبيعة، وأعلنت عن توزيع الأرباح في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها شركة الدهمش عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ، لتسجيل نتائج عمليات شركة الحجيلان طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد الاستبعادات في ورقة العمل لشركة الدهمش والشركة التابعة في صورة قيد يومية في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٤ هـ (يتم تجاهل ضرائب الدخا).

المشكلة الخامسة:

اشترت «شركة الأسيوطي» ٨٢٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الدمياطي» بمبلغ ٣٢٨ ٠٠٠ ريال نقداً، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، (يجب تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وكانت حسابات حقوق المساهمين في شركة الدمياطي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

٥٠ ٠٠٠ ريال	رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية للسهم ريالان
٧٥ ٠٠٠	علاوة الإصدار
١٣٥ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٢٦٠ ٠٠٠ ريال	إجمالي حقوق المساهمين

وقد قومت كافة العناصر المكونة لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الدمياطي بعدالة بقيمها الدفترية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٨ هـ، فيما عدا العناصر التالية:

	القيم الدفترية	القيم العادلة الجارية
الأراضي	١٠٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال
المباني (بالصافي) ـ (العمر الاقتصادي لها ١٠ سنوات)	٢٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
براءة الاختراع (صافي) ـ (العمر الاقتصادي لها ٨ سنوات)	٦٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠

ويتم استنفاد أي شهرة نتجت عن عملية الاندماج على فترة أقصاها ٤٠ عاماً وتستخدم شركة الدمياطي طريقة القسط الثابت في حساب كل من الاستهلاك والاستنفاد، وتضمن مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المبيعة، ومصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات.

وبلغ صافي دخل السهم لشركة الدمياطي ١,٢ ريال، عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٩ هـ، ولم تعلن أو تدفع أية توزيعات. وليست هناك أي عمليات مقابلة بين شركة الأسيوطي وشركة الدمياطي.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الأسيوطي، لتسجيل نتائج عمليات شركة الدمياطي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٩ هـ، طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد قيد الاستبعادات في ورقة عمل شركة الأسيوطي والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة:

اشترت «شركة البدوي» ٧٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العدوي» بمبلغ ٥٤٧ ٥٠٠ ريال متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة شوال ١٤٠٦ هـ. وكانت حقوق المساهمين في شركة العدوي في غرة شوال ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

٢٥٠ ٠٠٠	ريال أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات.
١٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار
٢٠٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٥٥٠ ٠٠٠	ريال إجمالي حقوق المساهمين

وفيما يلي الزيادة في القيم العادلة الجارية عن القيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة العدوي:

الزيادة في القيم العادلة
الجارية عن القيم الدفترية

المخزون	٣٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الرأسمالية (صافي) - (العمر الاقتصادي لها ١٠ سنوات)	٥٠ ٠٠٠
براءات اختراع (صافي) - (العمر الاقتصادي لها ٥ سنوات)	٢٠ ٠٠٠

تستنفد شركة البدوي الشهرة على عمر اقتصادي مداه ٤٠ عاماً، وتضمن كلتا الشركتين مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المبيعة، ومصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك والاستنفاد.

وقد حققت شركة العدوى صافي دخلاً، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

السنة المنتهية في ٣٠ من رمضان	صافي الدخل	التوزيعات
١٤٠٧ هـ	٨٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
١٤٠٨ هـ	١٢٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة البدوي في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٨ هـ، لتسجيل نتائج عمليات شركة العدوي في نهاية كل سنة من السنتين المذكورتين، وذلك طبقاً

لأساس الملكية ـ غير مطلوب إجراء القيود الخاصة بالإعلان عن التوزيعات، بافتراض أن شركة البدوي تسلمتها في ٣٠ من رمضان من كل سنة وتجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة عمل شركة البدوي والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان ١٤٠٨ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

جـ ـ إعداد حساب من ثلاثة أعمدة في دفتر أستاذ شركة البدوي خاصاً بالأرباح المحتجزة في الشركة التابعة، وموضحاً لقيود الإقفال التي رحلت إليه في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من رمضان ١٤٠٨ هـ.

المشكلة السابعة:

كانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «بشركة العبيشي» و «شركة الهندي» التابعة والمملوكة لها بالكامل وفقاً لأسلوب الشراء، في تاريخ عملية الاندماج كما يلي:

شركة العبيشي والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من ذي القعدة ١٤٠١ هـ

٨٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ الهندي	
٢٠٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الهندي	
٢٢٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الهندي	
٢٠ ٠٠٠	المخزون ـ الهندي	
٤٠ ٠٠٠	الشهرة ـ الهندي	
	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهندي ـ العبيشي	٥٦٠ ٠٠٠

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج. ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية للأصول المشتراة القابلة للتحقق ذاتياً، وبالباقي للشهرة التي قدر العمر

الاقتصادي لها بأربعين عاماً. (وتم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

وفيما يلي القوائم المالية لشركة العبيشي وشركة الهندي عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة سنة ١٤٠٢ هـ:

شركة العبيشي وشركة الهندي
القوائم المالية
عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٣ هـ

	شركة العبيشي		شركة الهندي	
قائمتا الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	٤١٥ ٠٠٠	ريال
دخل الاستثمار في التابعة	٦٩ ٠٠٠			
إجمالي الإيرادات	٨٦٩ ٠٠٠	ريال	٤١٥ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٥٠٠ ٠٠٠	ريال	١١٠ ٠٠٠	ريال
مصروفات العمليات	٢٠٠ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	٦٠ ٠٠٠		١٣٥ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٧٦٠ ٠٠٠	ريال	٣٢٥ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	١٠٩ ٠٠٠	ريال	٩٠ ٠٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، رصيد بداية السنة	٦٤٠ ٠٠٠	ريال	٢٢٠ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	١٠٩ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠	
جملة فرعية	٧٤٩ ٠٠٠	ريال	٣١٠ ٠٠٠	ريال
التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة، رصيد نهاية السنة	٦٨٩ ٠٠٠	ريال	٢٨٠ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـــول

البيان				
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهندي	٥٩٩ ٠٠٠	ريال		
أصول أخرى	١٨٤٠ ٠٠٠		٩٦٠ ٠٠٠	ريال
إجمالي الأصول	٢ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	٩٦٠ ٠٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

البيان				
الالتزامات	٦٥٠ ٠٠٠	ريال	٤٠٠ ٠٠٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحد	٥٠٠ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٦٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٨٩ ٠٠٠٠		٢٨٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	٩٦٠ ٠٠٠	ريال

المطلوب:

أ ـ إجـراء قيود اليـومية التي سبق أن أعـدتها شـركـة العبيشي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، لتسجيـل نتائـج عمليات شركة الهنـدي عن العام المـالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٢ هـ، مشتملة عـلى التوزيعـات التي أعلنت عنها شركـة الهنـدي ودفعتها في ذلك التـاريخ. (غـير مطلوب إجـراء قيد اليـومية الخـاص بالإعلان عن التوزيعات).

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة العبيشي والشركة التابعة، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي القعـدة ١٤٠٢ هـ، وكذلك الاستبعادات في ورقة العمل المرتبـطة بها. يـدخل استنفـاد الشهرة ضمن مصروفات التشغيل، ويتم تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

اشترت «شركة البخيت» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الربيعان» في ٣٠ من ذي الحجـة سنـة ١٤٠٢ هـ، بمبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريـــال. وكـانت الأسهم العـادية المتـداولة لشـركة الـربيعان في ذلـك التاريـخ من فئة واحـدة بقيمة إسميـة مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، ورصيد الأرباح المحتجزة بها مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال، بينـما كان رصيد الأرباح المحتجزة لدى شركة البخيت يمثل عجزاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريـال.

وقد اشترت «شركة البخيت» الأسهم العادية لشركة الربيعان من أكبر المساهمين بها، لتسيطر في المقام الأول على اللوحات الإعلانية المستأجرة بمعرفة شركة الربيعان. وستنتهي عقود استئجار اللوحات الإعلانية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ، ويقدر المديرون التنفيذيون لشركة البخيت أن قيمة عقود الإيجار التي لا يمكن إعادة تجديدها تزيد بمبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال على الأقل عن قيمتها الدفترية في تاريخ شراء الأسهم العادية لشركة الربيعان. وتتضمن شركة الربيعان استنفاد عقود إيجار اللوحات الإعلانية في المصروفات الأخرى. وفيما يلي القوائم المالية لكل من الشركتين: عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

شركة البخيت والشركة التابعة

القوائم المالية

عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	شركة البخيت		شركة الربيعان	
قائمتا الدخل				
صافي المبيعات	٤٢٠ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٣١٥ ٠٠٠	ريال	٢٤٠ ٠٠٠	ريال
مصروفات أخرى	٦٥ ٠٠٠		٣٥ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٣٨٠ ٠٠٠	ريال	٢٧٥ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠	ريال	٢٥ ٠٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٥ ٠٠٠	ريال	٥٩ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠		٢٥ ٠٠٠	
جملة فرعية	٥٥ ٠٠٠	ريال	٨٤ ٠٠٠	ريال
التوزيعات			٩ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٥٥ ٠٠٠	ريال	٧٥ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـــول

الأصول المتداولة	١٧٢ ٠٠٠	ريال	١١٩ ١٠٠	ريال
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الربيعان	١٢٠ ٠٠٠			
الأراضي	٢٥ ٠٠٠		١٠ ٥٠٠	
المباني والمعدات	٢٠٠ ٠٠٠		٤٠ ٠٠٠	
متجمع مخصص الاستهلاك	(١٠٢ ٠٠٠)		(٧ ٠٠٠)	
لوحات إعلانية مستأجرة (صافي)			٨ ٤٠٠	
إجمالي الأصول	٤١٥ ٠٠٠	ريال	٢٥١ ٠٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

دائنو توزيعات			٩ ٠٠٠	ريال
الالتزامات قصيرة الأجل الأخرى	٦٠ ٠٠٠		٦٧ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريالاً واحداً	٣٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٥٥ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٤١٥ ٠٠٠	ريال	٢٥١ ٠٠٠	ريال

وقد أعلنت شركة الربيعان في ٢٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن توزيع أرباح نقدية بنسبة ٩٪، على أن تدفع في ١٦ من المحرم ١٤٠٧ هـ، إلى المساهمين المسجلين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وقد سجلت شركةالبخيت استثماراتها بالتكلفة ولم تسجل توزيعات شركة الربيعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. ولم تدفع كلتا الشركتين أية توزيعات خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة البخيت في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، لتتحول في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الربيعان إلى أساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة البخيت والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، وقيود الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل المرتبطة بها. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة البخيت قيود التسوية

في البند أ. (مع تجاهل ضرائب الدخل).

المشكلة التاسعة:

اشترت «شركة الرشودي» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجلوي» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ نقداً، بسعر السهم ١٩ ريالاً مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. وقد استمرت كلتا الشركتين في التشغيل كوحدتين مستقلتين، والعام المالي لكل من الشركتين هو العام الهجري. وتطبق شركة الرشودي أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات شركة الجلوي.

١ ـ كانت الميزانية العمومية لشركة الجلوي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة الجلوي
الميزانية العمومية
٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ

الأصـــول

النقدية	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٦٠٠ ٠٠٠
المخزون	١ ٤٠٠ ٠٠٠
الأصول الرأسمالية (صافي)	٣ ٣٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٥٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٦ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

حسابات الدائنين والالتزامات قصيرة الأجل الأخرى	٧٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٢ ٦٠٠ ٠٠٠
التزامات أخرى	٢٠٠ ٠٠٠
رأس مال الأسهم، القيمة الإسمية ريالاً واحداً	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٤٠٠ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة	١٦٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٦ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال

٢ ـ كانت أصول والتزامات شركة الجلوى التي تختلف القيم العادلة الجارية لها عن قيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الآخرة على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية
الأصول الرأسمالية (صافي)	١٦ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الأخرى	٢٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٢ ٢٠٠ ٠٠٠

وقد أدت الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية إلى مديونية أو دائنية الاستهلاك أو الاستنفاد الخاص بالقوائم المالية الموحدة عن فترة الستة أشهر المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، كما يلي:

الأصول الرأسمالية (صافي)	٥٠٠ ٠٠٠ ريال مدين
الأصول الأخرى	١٠ ٠٠٠ ريال دائن
الالتزامات طويلة الأجل	٥ ٠٠٠ ريال مدين
إجمالي	٤٩٥ ٠٠٠ ريال مدين

٣ ـ يمكن نسبة المبلغ المدفوع بمعرفة شركة الرشودي بالزيادة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الجلوي إلى الأرباح المستقبلية المتوقعة لشركة الجلوي، وسيتم استنفاده على أقصى فترة مسموح بها.

٤ ـ كان صافي الدخل أو صافي الخسارة لكل شركة عن سنة ١٤٠٦ هـ، كما يلي:

	شركة الرشودي	شركة الجلوى
من غرة محرم حتى ٣٠ من جمادي الآخرة	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	(٧٥٠ ٠٠٠) ريال
من غرة رجب حتى ٣٠ من ذي الحجة	١ ٠٧٠ ٠٠٠	١ ٢٥٠ ٠٠٠

ويشتمل صافي دخل شركة الرشودي، وقدره ١ ٠٧٠ ٠٠٠ ريال على حق الشركة في صافي الدخل المعدل لشركة الجلوى عن الستة أشهر المنتهية في

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

٥ ـ ظهرت الميزانيتين العموميتين لكل من الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

شركة الرشودي والشركة التابعة

الميزانيتان العموميتان

٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ

	شركة الرشودي	شركة الجلوى
الأصـــول		
النقدية	٣ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٢٥ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	١ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
المخزون	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٥٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الجلوى	١٩ ٧٢٠ ٠٠٠	
الأصول طويلة الأجل	٢ ٠٠٠ ٠٠٠	٣ ١٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	١٠٠ ٠٠٠	٤٧٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢٧ ٧٢٠ ٠٠٠ ريال	٨ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
حسابات الدائنين والالتزامات قصيرة الأجل الأخرى	١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ١٠٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٦٠٠ ٠٠٠
التزامات أخرى	٧٥٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٦ ٤٧٠ ٠٠٠	٢ ٨٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٢٧ ٧٢٠ ٠٠٠ ريال	٨ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الرشودي وشركة الجلوى التابعة والمملوكة بالكامل لها، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. يجب توضيح كافة العمليات الحسابية المساعدة، وعدم استخدام ورقة عمل، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة العاشرة:

فيما يلي القوائم المالية «لشركة الكرم»، و «شركة الكرز» التابعة والمملوكة بالكامل للشركة الأولى وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الكرم وشركة الكرز
القوائم المالية
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

قائمتا الدخل

	شركة الكرم	شركة الكرز
الإيراد:		
صافي المبيعات	١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٨٠ ٠٠٠ ريال
دخل الاستثمار في الشركة التابعة	٧٦ ٠٠٠	
إجمالي الإيراد	١ ٠٧٦ ٠٠٠ ريال	٨٨٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	٨٠٠ ٠٠٠ ريال	٦٠٠ ٠٠٠ ريال
مصروفات العمليات	٩٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٦٦ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٥٦ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٠ ٠٠٠ ريال

قائمتا الأرباح المحتجزة

	شركة الكرم	شركة الكرز
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٨٤٢ ٠٠٠ ريال	٢٣٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٩٦٢ ٠٠٠ ريال	٣١٠ ٠٠٠ ريال
التوزيعات	٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٩١٢ ٠٠٠ ريال	٢٦٠ ٠٠٠ ريال

	شركة الكرم		شركة الكرز	
الميزانيتان العموميتان				
الأصـــول				
الأصول المتداولة	٨٤٠ ٠٠٠	ريال	٤٥٠ ٠٠٠	ريال
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز	٤٣٨ ٠٠٠			
الأصول الرأسمالية (صافي)	١ ٦٢٢ ٠٠٠		٨٣٠ ٠٠٠	
أصول غير ملموسة (صافي)	١٠٠ ٠٠٠		٦٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٣٤٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين				
الالتزامات	٩٤٦ ٠٠٠	ريال	٩٣٠ ٠٠٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالاً واحداً	٦٠٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٥٠٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٩١٢ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في التابعة	٤٢ ٠٠٠			
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٣٤٠ ٠٠٠	ريال

ولم يحدث أي تغيير في حسابات رأس المال المدفوع لشركة الكرز منذ اندماجها مع شركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ. وفيما يلي حساب الأرباح المحتجزة لشركة الكرز منذ عملية الاندماج وقبل قيود الإقفال في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٣/١٢/٣٠هـ	رصيد			١٥٠ ٠٠٠ دائن
١٤٠٤/١٢/٣٠هـ	إقفال صافي الدخل		٨٠ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠هـ	إقفال حساب التوزيعات	٤٠ ٠٠٠		١٩٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل		١٠٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٦٠ ٠٠٠		٢٣٠ ٠٠٠

ونوضح فيما يلي حسابي «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز»

و «الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» كما تظهر في السجلات المحاسبية لشركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، قبل إقفال الدفاتر.

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكرز

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٣/١٢/٣٠هـ	إجمالي تكاليف عملية الاندماج	٣٧٠ ٠٠٠		٣٧٠ ٠٠٠ مدين
١٤٠٤/١٢/٢٠هـ	التوزيعات المعلن عنها بمعرفة شركة الكرز		٤٠ ٠٠٠	٣٣٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠هـ	صافي دخل شركة الكرز	٨٠ ٠٠٠		٤١٠ ٠٠٠
١٤٠٤/١٢/٣٠هـ	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		٣٤ ٠٠٠ (١)	٣٧٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٢٠هـ	التوزيعات المعلن عنها بمعرفة شركة الكرز		٦٠ ٠٠٠	٣١٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠هـ	صافي دخل شركة الكرز	١٠٠ ٠٠٠		٤١٦ ٠٠٠
١٤٠٥/١٢/٣٠هـ	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		٤ ٠٠٠ (٢)	٤١٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٢٠هـ	التوزيعات المعلن عنها بمعرفة شركة الكرز		٥٠ ٠٠٠	٣٦٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠هـ	صافي دخل شركة الكرز	٨٠ ٠٠٠		٤٤٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠هـ	استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز		٤ ٠٠٠ (٢)	٤٣٨ ٠٠٠

(١) تكلفة البضاعة المبيعة ٣٠ ٠٠٠ ريال، واستهلاك الأصول الرأسمالية ٤ ٠٠٠ ريال.

(٢) استهلاك الأصول الرأسمالية ٤ ٠٠٠ ريال.

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
١٤٠٤/١٢/٣٠هـ	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٦ ٠٠٠	٦ ٠٠٠ دائن
١٤٠٥/١٢/٣٠هـ	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٦ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠

وقد تم تخصيص مبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال من الزيادة في القيم العادلة الجارية

لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الكرز عن إجمالي تكلفة استثمار شركة الكرم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، تاريخ اندماج الشركتين، لتخفيض الزيادة في القيم العادلة الجارية التي تخص الأصول الرأسمالية لشركة الكرز من ٦٠ ٠٠٠ ريال إلى ٤٠ ٠٠٠ ريال. ويتم استنفاد هذا المبلغ باستخدام طريقة القسط الثابت وفقاً لأساس الملكية، على عمر اقتصادي قدره ١٠ سنوات للأصول الرأسمالية لشركة الكرز، وذلك في الدفاتر المحاسبية لشركة الكرم. وتضمن شركة الكرز مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل للقوائم المالية الموحدة لشركة الكرم والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، والاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها، مع تجاهل ضرائب الدخل.

الفصل السابع

إعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENT: POOLING-BUSINESS COMBINATION

سوف نتناول في هذا الفصل طرق إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات القابضة والشركات التابعة التي يتم اندماجها والمحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، سواء تلك التي تعد في تاريخ الاندماج، أو في الفترات التالية بعد الاندماج. وقد تضمن هذا الفصل أمثلة توضيحية للعمليات المتبادلة بين هذه الشركات والتي لا يترتب عليها حدوث أرباح أو خسائر.

هذا، وسوف نلاحظ أن القوائم المالية الموحدة التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تختلف في جوانب عديدة عن تلك التي تعد في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، ومن أهم هذه الاختلافات ما يلي:

١ ـ في ظل أسلوب اندماج الحقوق يعد في تاريخ الشراء القوائم المالية الأربعة على أساس موحد للشركتين القابضة والتابعة بافتراض أن عملية الاندماج هي إدماج لحقوق المساهمين في الماضي والحاضر، وعلى العكس من ذلك إذا تم الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء فيكتفي بإعداد الميزانية العمومية الموحدة فقط في تاريخ الاندماج.

٢ ـ في ظل أسلوب اندماج الحقوق لا تظهر صافي أصول الشركة التابعة في الميزانية العمومية بقيمتها العادلة الجارية كما كان الحال في الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء.

٣ - في ظل أسلوب اندماج الحقوق، تتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج حصة الشركة القابضة من الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة في ذلك التاريخ، وعلى العكس من ذلك، إذا تم الاندماج بأسلوب الشراء فتتضمن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج الأرباح المحتجزة الخاصة بالشركة القابضة فقط.

وبناءً على ذلك سوف نعرض في الجزئين التاليين عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بافتراض (١) أن الشركة التابعة مملوكة بالكامل، (٢) وأن الشركة التابعة مملوكة ملكية جزئية.

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation Of Wholly owned Pooled Subsidiary on date of Business Conbination:

حتى نتمكن من توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى المثال الذي عرضناه في الفصل الخامس المتعلق باندماج شركتي الجمعان والفوزان، حيث نفترض أن عملية الاندماج تمت بين هاتين الشركتين بأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء. وكما أشرنا في الفصل الثالث، أصدرت شركة الجمعان في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥، نهاية السنة المالية، ١٠٠٠٠ سهم عادي من أسهم رأس مالها، بقيمة إسمية ١٠ ريال للسهم، مقابل كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الفوزان. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ٨٥٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين قبل الاندماج، وهذه القوائم مماثلة لتلك التي عرضناها في الفصل الخامس.

وبناءً على هذه المعلومات تقوم شركة الجمعان بإعداد قيود اليومية العامة التالية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ لتسجيل عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

شركة الجمعان (الشركة الدامجة)

قيود اليومية لتسجيل الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

٣٩٠ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان
		(٢٠٠ ٠٠٠ + ٥٨ ٠٠٠ + ١٣٢ ٠٠٠ ريال)
	١٠٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال (١٠ ٠٠٠ سهم × ١٠ ريال)
	١٥٨ ٠٠٠	علاوة الإصدار (٢٥٨ ٠٠٠ ـ ١٠٠ ٠٠٠ ريال)
	١٣٢ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

إثبات إصدار ١٠ ٠٠٠ سهم عادي مقابل كل الأسهم العادية المتداولة لشركة الفوزان في عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

---

٨٥ ٠٠٠		مصروفات تنفيذ عملية الاندماج
	٨٥ ٠٠٠	النقدية.

إثبات تكاليف تنفيذ إدماج شركة الفوزان.

شركة الجمعان والفوزان
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

قائمتا الدخل

	شركة الجمعان		شركة الفوزان	
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٩٩٠ ٠٠٠	ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال
إيراد الفوائد	١٠ ٠٠٠			
إجمالي الإيرادات	١ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٠٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٦٣٥ ٠٠٠	ريال	٤١٠ ٠٠٠	ريال
مصروفات العمليات	٨٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	٥٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	١٤١ ٠٠٠		٧٨ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٠٦ ٠٠٠	ريال	٥٤٨ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٩٤ ٠٠٠	ريال	٥٢ ٠٠٠	ريال

قائمتا الأرباح المحتجزة

	شركة الجمعان		شركة الفوزان	
الأرباح المحتجزة أول العام	٦٥ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٩٤ ٠٠٠		٥٢ ٠٠٠	
جملة فرعية	١٥٩ ٠٠٠	ريال	١٥٢ ٠٠٠	ريال
يطرح: التوزيعات	٢٥ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة نهاية العام	١٣٤ ٠٠٠	ريال	١٣٢ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

	شركة الجمعان		شركة الفوزان	
الأصــول				
النقدية	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٠ ٠٠٠	ريال
المخزون	١٥٠ ٠٠٠		١١٠ ٠٠٠	
الأصول المتداولة الأخرى	١١٠ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	
المبالغ تحت التحصيل طرف شركة الفوزان	٢٥ ٠٠٠			
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
براءة الاختراع			٢٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٨٣٥ ٠٠٠	ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
المبالغ المستحقة لشركة الجمعان			٢٥ ٠٠٠	ريال
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠	ريال	١٠ ٠٠٠	
التزامات أخرى	٢٨٥ ٠٠٠		١١٥ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٥ ريال			٢٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٥٠ ٠٠٠		٥٨ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٣٤ ٠٠٠		١٣٢ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٨٣٥ ٠٠٠	ريال	٥٤٠ ٠٠٠	ريال

وقد تم في القيد الأول تسجيل استثمارات شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان وفقاً للقيمة الدفترية لحقوق الملكية في شركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠ وجملتها ٣٩٠ ٠٠٠ ريال (٢٠٠ ٠٠٠ + ٥٨ ٠٠٠ + ١٣٢ ٠٠٠ ريال). علاوة على ذلك، تم تخصيص حساب مستقل بعنوان الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة لتسجيل الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠. ويؤكد هذا الحساب المستقل بأن الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الفوزان ليست متاحة للتوزيع على مساهمي شركة الجمعان، وهو الأمر الذي غالباً يحدث في الاندماج القانوني (اندماج شركة في

شركة أخرى قائمة). ويعني ذلك، أن القيد الأول يعكس المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق ـ بافتراض إدماج حقوق المساهمين ـ مع احتفاظ الشركة التابعة باستقلالها كشخصية اعتبارية بالمفهوم القانوني.

أما القيد الثاني فقد خصص لتسجيل تكاليف تنفيذ الاندماج كمصروفات. وقد سبق أن أشرنا في الفصل الرابع إلى أن هذا الإجراء يعتبر من متطلبات المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وبالرغم من أن مصروفات شركة الجمعان سوف تزداد بالقيد الثاني، إلا أن ذلك لا يستلزم تعديلاً لمصروف ضريبة الدخل أو حسابات الالتزامات. فالتكاليف المتعلقة بتنفيذ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق تثبت كمصروفات في السجلات المحاسبية ولكنها غير قابلة للخصم عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

وبعد ترحيل القيدين السابقين سوف تظهر عناصر القوائم المالية الخاصة بشركة الجمعان التي تتأثر بهذه العملية بالأرصدة التالية:

أرصدة عناصر القوائم المالية للشركة الدامجة
التي تأثرت بعملية الاندماج

البند	الرصيد
مصروفات العمليات (٠٠٠ ٨٠ + ٠٠٠ ٨٥ ريال)	٠٠٠ ١٦٥ ريال
صافي الدخل (٠٠٠ ٩٤ − ٠٠٠ ٨٥ ريال)	٠٠٠ ٩
النقدية (٠٠٠ ١٠٠ − ٠٠٠ ٨٥ ريال)	٠٠٠ ١٥
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان	٠٠٠ ٣٩٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال (٠٠٠ ٣٠٠ + ٠٠٠ ١٠٠ ريال)	٠٠٠ ٤٠٠
علاوة الإصدار (٠٠٠ ٥٠ + ٠٠٠ ١٥٨ ريال)	٠٠٠ ٢٠٨
الأرباح المحتجزة (٠٠٠ ١٣٤ − ٠٠٠ ٨٥ ريال)	٠٠٠ ٤٩
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٠٠٠ ١٣٢

ومن الملاحظ عند ادماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال التابعة يشبه حساب الاستثمار في الفرع الممسوك بمعرفة المركز الرئيسي والذي عرضناه في الفصل الأول. ومع ذلك فهناك اختلافاً بينهما وهو أنه في حالة الشركة التابعة نجد أن حساب استثمار شركة

الجمعان في أسهم رأس مال الفوزان يقابله الحسابات الثلاثة لحقوق الملكية بشركة الفوزان وجملتها ٣٩٠ ٠٠٠ ريال، أما في حالة الفرع نجد أن حساب الاستثمار في الفرع المسموك بمعرفة المركز الرئيسي يقابله حساب واحد ممسوك بمعرفة الفرع بعنوان المركز الرئيسي.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

إذا توفر في عملية الاندماج شروط المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يجب إعداد القوائم المالية الأربعة على أساس موحد عن الفترة المحاسبية المنتهية في تاريخ الاندماج. وهذا الإجراء يتسق مع الافتراض بأن عملية الاندماج هي إدماجاً لحقوق المساهمين أكثر منها مجرد الحصول على أصول. ونعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠. مع ملاحظة أن العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة تم استبعادها خلال عملية التوحيد مثال ذلك إيراد الفوائد المحصل بمعرفة شركة الجمعان من شركة الفوزان وقدره ١٠ ٠٠٠ ريال.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
في تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة بالكامل
(وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات				
صافي المبيعات	٩٩٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠		١٥٩٠٠٠٠
إيراد (ومصروف) مقابل	١٠٠٠٠	(١٠٠٠٠)		
إجمالي الإيرادات	١٠٠٠٠٠٠	٥٩٠٠٠٠		١٥٩٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٦٣٥٠٠٠	٤١٠٠٠٠		١٠٤٥٠٠٠
مصروفات العمليات	١٦٥٠٠٠	٣٠,٠٠٠		١٩٥٠٠٠
مصروف الفوائد	٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠		٧٠٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٤١٠٠٠	٧٨٠٠٠		٢١٩٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩٩١٠٠٠	٥٣٨٠٠٠		١٥٢٩٠٠٠
صافي الدخل	٩٠٠٠	٥٢٠٠٠		٦١٠٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، أول العام	٦٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠		١٦٥٠٠٠
صافي الدخل	٩٠٠٠	٥٢٠٠٠		٦١٠٠٠
جملة فرعية	٧٤٠٠٠	١٥٢٠٠٠		٢٢٦٠٠٠
التوزيعات	٢٥٠٠٠	٢٠٠٠٠		٤٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	٤٩٠٠٠	١٣٢٠٠٠		١٨١٠٠٠

الميزانية العمومية				
الأصول				
النقدية	١٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠		٥٥ ٠٠٠
المخزون	١٥٠ ٠٠٠	١١٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١١٠ ٠٠٠	٧٠ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠
أوراق قبض (ودفع) مقابلة	٢٥ ٠٠٠	(٢٥ ٠٠٠)		
الاستثمار في أسهم رأس مال الموران	٣٩٠ ٠٠٠		(٣٩٠ ٠٠٠) (أ)	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠		٧٥٠ ٠٠٠
حق الاختراع		٢٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١ ١٤٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٢٦٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	٦٦ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠		٧٦ ٠٠٠
التزامات أخرى	٢٨٥ ٠٠٠	١١٥ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠			٤٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال.		٢٠٠ ٠٠٠	(٢٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	٢٠٨ ٠٠٠	٥٨ ٠٠٠	(٥٨ ٠٠٠) (أ)	٢٠٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٩ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠		١٨١ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	١٣٢ ٠٠٠		(١٣٢ ٠٠٠) (أ)	صفر
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١١٤٠ ٠٠٠	٥١٥ ٠٠٠	(٣٩٠ ٠٠٠)	١ ٢٦٥ ٠٠٠

ونعرض قيد الاستبعاد الذي جاء في ورقة العمل السابقة في شكل قيد يومية عامة على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الفوزان	
٥٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان	
١٣٢ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في التابعة ـ الجمعان	
	٣٩٠ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان ـ الجمعان

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات مرتبطة بحقوق ملكية الشركة التابعة في تاريخ الاندماج.

وإذا تفحصنا ورقة العمل السابقة اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يجب أن نلاحظ النقاط التالية:

١ ـ لم تتضمن القوائم المالية السابقة القائمة الموحدة للتغيرات في المركز المالي. وقد تعمدنا ذلك حتى نركز الانتباه على القضايا الأساسية. وعموماً، إذا تم إعداد الميزانية العمومية الموحدة، وقائمة الدخل الموحدة، وقائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، يمكن إعداد القائمة الموحدة للتغيرات في المركز المالي باستخدام القوائم الثلاث السابقة بالإضافة إلى بعض المعلومات الأخرى مثل مصروف الاستهلاك والاستنفاد.

٢ ـ تم وضع الإيرادات والمصروفات المقابلة على سطر واحد في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل، ولذلك لا يستلزم الأمر إجراء قيد استبعاد لمثل هذه العناصر، حيث يتحقق الاستبعاد تلقائياً لمثل هذه العناصر عن طريق جمعها جبرياً. ولم يظهر في هذا المثال عمليات مقابلة أخرى كانت تستلزم استخدام عمود الاستبعادات في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل.

٣ ـ تم توحيد كل قائمتين ماليتين على التوالي طبقاًللدورة المحاسبية المألوفة. وطبقاً لذلك تم ترحيل صافي الدخل الموحد إلى قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة، ثم رحلت الأرباح المحتجزة الموحدة إلى الميزانية العمومية الموحدة.

٤ ـ لم تستبعد التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان في قائمة الأرباح المحتجزة بورقة العمل لأن هذه التوزيعات كانت قد دفعت إلى مساهمي شركة الفوزان قبل الاندماج وليس إلى شركة الجمعان.

٥ ـ تضمنت الأرباح المحتجزة الموحدة الأرباح المحتجزة الخاصة بشركتي الجمعان والفوزان استجابة لافتراض اندماج الحقوق. وطبقاً لذلك تم استبعاد الحساب المستقل في شركة الجمعان والخاص بالأرباح المحتجزة في الشركة التابعة.

القوائم المالية الموحدة

بناءً على البيانات التي انتهينا إليها في ورقة العمل السابقة، يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة كما سنوضحها في الصفحة التالية. وطالما أنه (عند توحيد البيانات) تم استبعاد العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة بين الشركتين القابضة والتابعة، فإن الأرصدة الموحدة تعكس عمليات شركتي الجمعان والفوزان مع الأطراف الخارجية فقط (Outside Parties).

والجدير بالذكر أنه لا توجد هناك خصائص أو سمات غير عادية لقائمة الدخل الموحدة أو الميزانية العمومية الموحدة في حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ومع ذلك، ينطوي اندماج الحقوق على تغير محاسبي يمكن تبويبه تحت نوع **«التغير في الوحدة المحاسبية التي يعد عنها التقارير المحاسبية»**. ونتيجةً لذلك فإن القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المالية المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ، تتضمن تعديلاً لتعكس اندماج الحقوق مع شركة الفوزان. ويعتبر هذا العنصر تطبيقاً لأسلوب اندماج الحقوق بأثر رجعي وذلك عن طريق إضافة الأرباح المحتجزة أول العام الخاصة بشركة الفوزان وقدرها ١٠٠ ٠٠٠ ريال إلى الأرباح المحتجزة أول العام الخاصة بشركة الجمعان وقدرها ٦٥ ٠٠٠ ريال.

شركة الجمعان والشركة التابعة
قائمة الدخل الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	ريـــال	ريـــال
صافي المبيعات		١ ٥٩٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ٠٤٥ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	١٩٥ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	٧٠ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	٢١٩ ٠٠٠	١ ٥٢٩ ٠٠٠
صافي الدخل		٦١ ٠٠٠
		هلله ريال
ربحية السهم العادي		١ ٥٣
(عدد الأسهم المتداولة ٤٠ ٠٠٠ سهم)		

شركة الجمعان والشركة التابعة
القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

	ريـــال	ريـــال
الأرباح المحتجزة، أول العام كما سبق التقرير عنها		٦٥ ٠٠٠
يضاف: تعديل ليعكس اندماج الحقوق مع شركة الفوزان		١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، أول العام، بعد تعديلها		١٦٥ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل		٦١ ٠٠٠
جملة فرعية		٢٢٦ ٠٠٠
يطرح: توزيعات		
شركة الجمعان ($\frac{1}{3}$ ٨٣ هلله للسهم)	٢٥ ٠٠٠	
شركة الفوزان (قبل الاندماج)	٢٠ ٠٠٠	٤٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام.		١٨١ ٠٠٠

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

الأصـــول	ريـال	ريـال
الأصول المتداولة:		
النقدية		٥٥ ٠٠٠
المخزون		٢٦٠ ٠٠٠
أخرى		١٨٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٤٩٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٧٥٠ ٠٠٠
حق الاختراع		٢٠ ٠٠٠
		١ ٢٦٥ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

	ريـال	ريـال
الالتزامات:		
ضرائب الدخل المستحقة		٧٦ ٠٠٠
أخرى		٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات		٤٧٦ ٠٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٢٠٨ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١٨١ ٠٠٠	٧٨٩ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١ ٢٦٥ ٠٠٠

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation of Wholly Owned Polled Subsidiary Subsequent to Date of Business Combination

سوف نتابع في هذا الجزء مثالنا السابق عن اندماج شركتي الجمعان والفوزان لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة الأولى التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن الشركات التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

The Equity Basis of Accounting for Pooled Subsidiaries

يعكس حساب الاستثمار الموجود في سجلات الشركة القابضة حصة هذه الشركة في القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة المندمجة بأسلوب اندماج الحقوق. وطبقاً لذلك، لا توجد هناك تكلفة استثمار في الشركة التابعة المندمجة بأسلوب اندماج الحقوق، ولكن يسجل الاستثمار على أساس حقوق ملكية الشركة القابضة في صافي أصول الشركة التابعة. والنتيجة المنطقية لذلك هي أن أساس الملكية يعد أكثر ملاءمة للمحاسبة عن نتائج العمليات في الفترات التالية لبد اندماج الشركة التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ويعني ذلك أن أساس التكلفة لا يتلاءم مع حالة الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ولتوضيح كيفية تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة مندمجة وفـ لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي الجمع والفوزان في ١٤٠٥/١٢/٣٠. حيث سبق أن افترضنا في جزء سابق من هـ الفصل أن الاندماج قد تم وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. فإذا افترضنا الآن شركة الفوزان حققت صافي دخل قدره ٦٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية ١٤٠٦/١٢/٣٠. وبتاريخ ١٤٠٦/١٢/٢٠ أعلن مجلس إدارة هذه الشركة توزيعات نقدية بواقع ٦٠ هلله لكل سهم من الأسهم العادية المتداولة للشر وقدرها ٤٠ ٠٠٠ سهم. وهذه التوزيعات تستحق الدفع في ٠٧/١/٨

للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩ .

وعند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية، تقوم شركة الجمعان بإجراء قيود اليومية التالية لتسجيل نتائج عمليات شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الجمعان

قيود اليومية وفقاً لأساس الملكية في الشركة القابضة

لتسجيل نتائج عمليات شركة تابعة

مملوكة بالكامل (بأسلوب اندماج الحقوق)

٢٤ ٠٠٠ التوزيعات المستحقة من الشركة التابعة ٢٠ من ذي الحجة ١٤٠٦هـ

(٤٠ ٠٠٠ ريال × ٦٠ هلله)

٢٤ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان، وتستحق الدفع في ١٤٠٧/١/٨ للمساهمين المسجلين في ١٤٠٦/١٢/٢٩هـ.

---

٦٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

٦٠ ٠٠٠ الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة

إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل شركة الفوزان عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠هـ.

وبعد ترحيل القيدين السابقين إلى دفتر أستاذ شركة الجمعان يظهر حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان على النحو التالي:

حساب الاستثمار في دفتر الأستاذ في الشركة القابضة باستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة مندمجة بالكامل (بأسلوب اندماج الحقوق)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس المال للإندماج			٣٩٠ ٠٠٠ (مدين)
١٤٠٦/١٢/٢٠	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الفوزان		٢٤ ٠٠٠	٣٦٦ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠		٤٢٦ ٠٠٠

ويتضح من الحساب السابق، أن رصيد حساب استثمار شركة الجمعان في أسهم رأس مال شركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ قدره ٤٢٦ ٠٠٠ ريال، وهذا المبلغ يتطابق تماماً مع حسابات حقوق الملكية في شركة الفوزان في ذلك التاريخ كما يتضح من الجدول التالي (راجع هذه البيانات مع بيانات الميزانية العمومية لشركة الفوزان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بالصفحة التالية).

حقوق الملكية في الشركة التابعة المملوكة بالكامل تعادل رصيد حساب الاستثمار الموجود بدفاتر الشركة القابضة

حسابات حقوق الملكية بشركة الفوزان

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال	٢٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٥٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٦٨ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية بشركة الفوزان	٤٢٦ ٠٠٠

ويتضح من ذلك، أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان يعكس حق شركة الجمعان في القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الفوزان بنسبة ١٠٠٪.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ، علماً بأن التوزيعات المستحقة الدائنة والمدينة المقابلة وقدرها ٢٤٠٠٠ ريال متعلقة بالتوزيعات المستحقة على شركة الفوزان لشركة الجمعان.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق
في ١٤٠٦/١٢/٣٠هـ

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات الزيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	١١٠٠٠٠٠	٦٨٠٠٠٠		١٧٨٠٠٠٠
الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة	٦٠٠٠٠		(٦٠٠٠٠) (أ)	
جملة الإيرادات	١١٦٠٠٠٠	٦٨٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	١٧٨٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات.				
تكلفة البضاعة المبيعة	٧٠٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠		١١٥٠٠٠٠
مصروفات العمليات	١٥١٠٠٠	٨٠٠٠٠		٢٣١٠٠٠
مصروف الفوائد	٤٩٠٠٠			٤٩٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٠٢٠٠٠٠	٦٢٠٠٠٠		١٦٤٠٠٠٠
صافي الدخل	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	١٤٠٠٠٠

قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، أول العام	٤٩٠٠٠	١٣٢٠٠٠		١٨١٠٠٠
صافي الدخل	١٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	١٤٠٠٠٠
جملة فرعية	١٨٩٠٠٠	١٩٢٠٠٠	(٦٠٠٠٠)	٣٢١٠٠٠
التوزيعات	٣٠٠٠٠	٢٤٠٠٠	(٢٤٠٠٠) (أ)	٣٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	١٥٩٠٠٠	١٦٨٠٠٠	(٣٦٠٠٠)	٢٩١٠٠٠
الميزانية العمومية				
الأصـــول				
التوزيعات المستحقة المدينة والدائنة المقابلة	٢٤٠٠٠	(٢٤٠٠٠)		
الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة	٤٢٦٠٠٠		(٤٢٦٠٠٠) (أ)	
أصول أخرى	٦٧٩٩٠٠	٦٧٤١٠٠		١٣٥٤٠٠٠
إجمالي الأصول	١١٢٩٩٠٠	٦٥٠١٠٠	(٤٢٦٠٠٠)	١٣٥٤٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٢٣٠٩٠٠	٢٢٤١٠٠		٤٥٥٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠٠٠٠			٤٠٠٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال		٢٠٠٠٠٠	(٢٠٠٠٠٠) (أ)	—
علاوة الإصدار	٢٠٨٠٠٠	٥٨٠٠٠	(٥٨٠٠٠) (أ)	٢٠٨٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٩٠٠٠	١٦٨٠٠٠	(٣٦٠٠٠)	٢٩١٠٠٠
الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	١٣٢٠٠٠		(١٣٢٠٠) (أ)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١١٢٩٩٠٠	٦٥٠١٠٠	(٤٢٦٠٠٠)	١٣٥٤٠٠٠

ونوضح فيما يلي عملية الاستبعاد التي جاءت بورقة العمل السابقة على شكل قيد يومية :

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل

٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الفوزان
٥٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٣٢ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في التابعة ـ الجمعان
٦٠ ٠٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ الجمعان
	٤٢٦ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الفوزان ـ الجمعان .
	٢٤ ٠٠٠	التوزيعات ـ الفوزان .

استبعاد حساب الاستثمار والحسابات المتعلقة بحقوق الملكية في الشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في التابعة .

ونعرض فيما يلي المظاهر الهامة التي تنطوي عليها ورقة العمل السابقة اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة :

١ ـ تم وضع التوزيعات المستحقة المدينة والدائنة المقابلة بين الشركتين على سطر واحد، مما أدى إلى استبعادهما تلقائياً دون الحاجة إلى إجراء قيد استبعاد .

٢ ـ ترتب على قيد الاستبعاد إلغاء كل العمليات المتبادلة والأرصدة المقابلة بخلاف ما جاء في البند السابق .

٣ ـ تعادل صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة . وكذلك تتعادل الأرباح المحتجزة الموحدة مع إجمالي مبلغي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة في ورقة العمل كما هو موضح فيما يلي :

إجمالي مبلغي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة
تتعادل مع الأرباح المحتجزة الموحدة في ورقة العمل.

الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة الجمعان:	ريـال
الأرباح المحتجزة	١٥٩ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة	١٣٢ ٠٠٠
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة).	٢٩١ ٠٠٠

وقد حدث هذا التعادل بسبب أن شركة الجمعان تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الفوزان.

٤ - ترتب على قيد الاستبعاد إلغاء حساب الأرباح المحتجزة الخاص بالشركة القابضة والموجود في سجلات الشركة التابعة، لأن هذا الحساب يحمل رصيد يعادل رصيد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة أول العام (١٤٠٦)، وطبقاً لذلك يمكن توحيد القوائم المالية الثلاثة بدقة (قائمة الدخل، والأرباح المحتجزة والميزانية العمومية).

القوائم المالية الموحدة

بناءً على البيانات التي وردت في ورقة العمل السابقة نعرض فيما يلي القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة. ونوجه النظر إلى أن القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة يتم إعدادها بالطريقة المألوفة لأن عملية الاندماج تمت في الفترة المحاسبية السابقة.

شركة الجمعان والشركة التابعة
قائمة الدخل الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	ريال	ريال
صافي المبيعات		١ ٧٨٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ١٥٠ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٢٣١ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	٤٩ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	٢١٠ ٠٠٠	١ ٦٤٠ ٠٠٠
صافي الدخل		١٤٠ ٠٠٠
ربحية السهم (الأسهم العادية		هلله ريال
المتداولة ٤٠ ٠٠٠ سهم)		٥٠ ٣

شركة الجمعان والشركة التابعة
القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	ريال
الأرباح المحتجزة، أول العام	١٨١ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	١٤٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٣٢١ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات (حصة السهم ٧٥ هلله)	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	٢٩١ ٠٠٠

شركة الجمعان والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الأصــول	ريـال	ريـال
أصول أخرى		١ ٣٥٤ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات		٤٥٥ ٠٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٢٠٨ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٩١ ٠٠٠	٨٩٩ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		١ ٣٥٤ ٠٠٠

قيود الإقفال

لقد أشرنـا فيما سبق إلى أن المحـاسبة وفقـاً لأساس الملكيـة تتجاهـل المظهـر أو الشكل القانوني وتركز على الجوهر الاقتصـادي للعلاقـة التي تنشأ بـين الشركتـين القابضة والتابعة. وأشرنا أيضاً إلى أن التشريعات القانونية المنظمة للشركات تضـع ضوابط عند المحاسبة عن الأرباح المحتجزة المتاحة للتوزيع. ويتبلور هـذا الاتجاه في قيـود الإقفال التـالية التي تجريها شـركة الجمعـان في ١٤٠٦/١٢/٣٠ بعـد إعـداد القوائم المالية الموحدة.

شركة الجمعان (الشركة القابضة)

قيود الإقفال في ظل أساس الملكية عن شركة تابعة مندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

١ ١٠٠ ٠٠٠		صافي المبيعات
٦٠ ٠٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة
	١ ٠٢٠ ٠٠٠	التكاليف والمصروفات
	٣٦ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة (٦٠ ٠٠٠ – ٢٤ ٠٠٠ ريال)
	١٠٤ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة (١٤٠ ٠٠٠ – ٣٦ ٠٠٠ ريال)

إقفال حسابات الإيراد والمصروفات، وتحويل صافي الدخل المتاح قانوناً للتوزيع إلى حساب الأرباح المحتجزة، وفصل ٩٥٪ من الجزء الذي لم توزعه الشركة التابعة من صافي دخلها.

---

٣٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة
	٣٠ ٠٠٠	التوزيعات

إقفال حساب التوزيعات.

ومن الملاحظ أن القيد الأول استبعد مبلغ ٣٦ ٠٠٠ ريال من الأرباح المحتجزة لشركة الجمعان، ويمثل الجزء غير المتاح للتوزيع من صافي دخل شركة الجمعان. ويحسب هذا المبلغ كما يلي:

تحديد الأرباح المحتجزة التي لم توزعها الشركة التابعة

صافي دخل شركة الجمعان من الأرباح التي حققتها شركة الفوزان	٦٠ ٠٠٠ ريال
يطرح: حصة شركة الجمعان من توزيعات شركة الفوزان	٢٤ ٠٠٠
حصة شركة الجمعان (القابضة) في الأرباح المحتجزة في شركة الفوزان (التابعة)	٣٦ ٠٠٠

وبعد ترحيل القيدين السابقين يظهر حسابي الأرباح المحتجزة في دفتر أستاذ أستاذ شركة الجمعان على النحو التالي:

حسابي الأرباح المحتجزة
بدفتر أستاذ الشركة القابضة

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيـد			٤٩ ٠٠٠ (دائن)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل المتاح للتوزيع		١٠٤ ٠٠٠	١٥٣ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	٣٠ ٠٠٠		١٢٣ ٠٠٠

الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق		١٣٢ ٠٠٠	١٣٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٣٦ ٠٠٠	١٦٨ ٠٠٠

ومن الملاحظ أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة الـذي ظهر بعالية في دفتر أستاذ شركة الجمعان بعد الإقفال وقدره ١٦٨ ٠٠٠ ريال يعادل الأرباح المحتجزة في دفتر أستاذ شركة الفوزان بعد الإقفال (راجع في هذا الصدد بيانات الميزانية العمومية لشركة الفوزان في ورقـة العمل السـابقة). عـلاوة على ذلك، نجد أن إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بدفتر أستاذ شركة الجمعان وقدره ٢٩١ ٠٠٠ ريال (١٢٣ ٠٠٠ + ١٦٨ ٠٠٠ ريال) يساوي الأرباح المحتجزة الموحدة لكل من شركة الجمعان، والشركة التابعة كما يظهر في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

ونوجه النظر إلى أنه يجب استبعاد رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة الذي يظهر في دفتر أستاذ شركة الجمعان في نهاية سنة ١٤٠٦ هـ عند إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة التالية ـ أي في ١٤٠٧/١٢/٣٠. فإذا افترضنا

على سبيل المثال، أن شركة الفوزان أعلنت عن توزيعات قدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال وكان صافي دخلها عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ يجري قيد الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة الجمعان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ

٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الفوزان
٥٨ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الفوزان
١٦٨ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـ الجمعان
١٠٠ ٠٠٠		دخل الاستثمار في الشركة التابعة ـ الجمعان
	٤٧٦ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الفوزان ـ الجمعان (٤٢٦ ٠٠٠ + ١٠٠ ٠٠٠ − ٥٠ ٠٠٠ ريال)
	٥٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الفوزان.

استبعاد حساب الاستثمار، والحسابات المتعلقة بحقوق الملكية في الشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة.

إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق)

Consolidation of partially Owned Pooled Subsidiary on Date of Business Combination

حتى نتمكن من توضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، نعود إلى مثالنا

السابق الذي عرضناه في الفصل الخامس المتعلق باندماج شركتي النصر والهلال، حيث نفترض أن المحاسبة عن عملية الاندماج تمت بين هاتين الشركتين بأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء. وكما أشرنا في الفصل الخامس، أصدرت شركة النصر في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥، نهاية السنة المالية، ٥٧ ٠٠٠ سهم من أسهم رأس مالها مقابل ٣٨ ٠٠٠ سهم من إجمالي الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها ٤٠ ٠٠٠ سهم. وقد بلغت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي تحملتها شركة النصر مبلغ ١٢٥ ٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحة التالية القوائم المالية المستقلة لكلتا الشركتين قبل الاندماج. وهذه القوائم مماثلة لتلك التي عرضناها في الفصل الخامس.

وعلى ضوء هذه المعلومات تقوم شركة النصر بإجراء قيود اليومية العامة التالية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ لتسجيل عملية إدماج شركة الهلال وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مع ملاحظة أن القيد الأول يسجل حصة شركة النصر وقدرها ٩٥٪ من صافي الأصول (قيمتها الدفترية ٩٦٩ ٠٠٠ ريال) والأرباح المحتجزة لشركة الهلال.

شركة النصر (الشركة الدامجة)

قيود اليومية لتسجيل الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

في ١٤٠٥/١٢/٣٠هـ

٩٢٠ ٥٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال [(٤٠٠ ٠٠٠ + ٢٣٥ ٠٠٠ + ٣٣٤ ٠٠٠) × ٫٩٥]

٥٧ ٠٠٠ أسهم رأس المال (٥٧ ٠٠٠ سهم × ريال واحد)

٤٥٦ ٢٥٠ علاوة الإصدار (٦٣٥ ٠٠٠ × ٩٥٪) - ٥٧ ٠٠٠ ريال

٣١٧ ٣٠٠ الأرباح المحتجزة بالتابعة (٣٣٤ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)

إثبات إصدار ٥٧ ٠٠٠ سهم عادي مقابل ٣٨ ٠٠٠ سهم من إجمالي الأسهم العادية المتداولة لشركة الهلال وقدرها ٤٠ ٠٠٠ سهم في المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

١٢٥ ٠٠٠ مصروفات تنفيذ عملية الاندماج

١٢٥ ٠٠٠ النقدية

إثبات تكاليف تنفيذ عملية إدماج شركة الهلال

شركة النصر والهلال
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال
قائمتي الدخل	ريـــال	ريـــال
صافي المبيعات	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ ٨٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٦٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٧٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٥٨٥ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥ ١١٠ ٠٠٠	٩١٦ ٠٠٠
صافي الدخل	٣٩٠ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠
قائمتا الأرباح المحتجزة		
الأرباح المحتجزة في بداية العام	٨١٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠
يضاف: صافي الدخل	٣٩٠ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠
جملة فرعية	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٣٧٤ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات	١٥٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية العام	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠

الميزانيتان العموميتان

الأصـــول	شركة النصر ريـــال	شركة الهلال ريـــال
النقدية	٢٠٠ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠
المخزون	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٥٥٠ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ١٠٠ ٠٠٠
الشهرة	١٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
ضرائب الدخل المستحقة	١٠٠ ٠٠٠	٧٦ ٠٠٠
التزامات أخرى	٢ ٤٥٠ ٠٠٠	٨٧٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال		٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٥٥٠ ٠٠٠	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٠٥٠ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٩١٥ ٠٠٠

وكما أشرنا في جزء سابق من هذا الفصل، تحمل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج على حساب المصروفات، ولكنها غير قابلة للخصم أو الاستنفاد عند تحديد وعاء ضريبة الدخل. ويعني هذا، أنه بالرغم من أن القيد الثاني سوف يؤدي إلى زيادة مصروفات شركة النصر إلا أنه سوف لا يؤثر على مصروف ضريبة الدخل وحسابات الالتزامات. ومن ثم فإن تكاليف تنفيذ الإندماج تمثل فرق دائم Permanent Difference وليس مجرد فرق وقتي Timing Difference بين الدخل المحاسبي لشركة النصر قبل الضريبة ودخلها الخاضع للضريبة. فعند المحاسبة عن الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق لا تحصل الشركة على مزايا ضريبية فيما يتعلق بتكاليف تنفيذ الاندماج، وهو نفس الإجراء الذي يتبع عند عدم

حصول الشركة على مزايا ضريبية نتيجة استنفاد الشهرة المشتراة.

هذا، وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة إلى دفتر الأستاذ سوف تظهر عناصر القوائم المالية الخاصة بشركة النصر التي تتأثر بهذه العملية بالأرصدة التالية:

أرصدة عناصر القوائم المالية للشركة الدامجة التي تأثرت بعملية الاندماج	
مصروفات العمليات (٦٠٠ ٠٠٠ + ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٧٢٥ ٠٠٠
صافي الدخل (٣٩٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٢٦٥ ٠٠٠
النقدية (٢٠٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٧٥ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال	٩٢٠ ٥٥٠
أسهم رأس المال (١ ٠٠٠ ٠٠٠ + ٥٧ ٠٠٠ ريال)	١ ٠٥٧ ٠٠٠
علاوة الإصدار (٥٥٠ ٠٠٠ + ٥٤٦ ٢٥٠ ريال)	١ ٠٩٦ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة (١ ٠٥٠ ٠٠٠ - ١٢٥ ٠٠٠ ريال)	٩٢٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة	٣١٧ ٣٠٠

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة. ونوضح فيما يلي عملية الاستبعاد التي تظهر في ورقة العمل في شكل قيد يومية عامة:

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ)

٤٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الهلال
١٤ ٥٠٠ الأرباح المحتجزة – الهلال (٢٩٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪)
٣١٧ ٣٠٠ الأرباح المحتجزة في التابعة (النصر)
٩٢٠ ٥٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال ـ النصر
٢ ٠٠٠ التوزيعات ـ الهلال (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪)
٤٤ ٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤٦ ٢٥٠ – ٢٠٠٠ ريال)

إستبعاد حساب الاستثمار، والحسابات المقابلة له وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في بداية العام [(٤٠٠ ٠٠٠ +٢٣٥ ٠٠٠+ ٢٩٠ ٠٠٠) × ٥٪ = ٤٦ ٢٥٠ ٤٦]. مطروحاً منها حقوق الأقلية في التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).

القيد (ب)

٤ ٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٤ ٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ (٨٤ ٠٠٠ × ٥٪ = ٤ ٢٠٠ ريال).

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في تاريخ اندماج الشركة التابعة المملوكة جزئياً وفقاً (لأسلوب اندماج الحقوق)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
صافي المبيعات	٥ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠		٦ ٥٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٣ ٨٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠		٤ ٥٠٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٧٢٥ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠		٨٢٥ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٧٥ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠		١١٥ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٥٨٥ ٠٠٠	١٢٦ ٠٠٠		٧١١ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			(ب) ٤ ٢٠٠	٤ ٢٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥ ٢٣٥ ٠٠٠	٩١٦ ٠٠٠	٤ ٢٠٠	٦ ١٥٥ ٢٠٠
صافي الدخل	٢٦٥ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠	(٤ ٢٠٠)	٣٤٤ ٨٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة أول الفترة	٨١٠ ٠٠٠	٢٩٠ ٠٠٠	(أ) (١٤ ٥٠٠)	١ ٠٨٥ ٥٠٠
صافي الدخل	٢٦٥ ٠٠٠	٨٤ ٠٠٠	(٤ ٢٠٠)	٣٤٤ ٨٠٠
جملة فرعية	١ ٠٧٥ ٠٠٠	٣٧٤ ٠٠٠	(١٨ ٧٠٠)	١ ٤٣٠ ٣٠٠
التوزيعات	١٥٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	(٢ ٠٠٠)	١٨٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية الفترة	٩٢٥ ٠٠٠	٣٣٤ ٠٠٠	(١٦ ٧٠٠)	١ ٢٤٢ ٣٠٠
الميزانية العمومية				
الأصـول				
النقدية	٧٥ ٠٠٠	١٠٠ ٠٠٠		١٧٥ ٠٠٠
المخزون	٨٠٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠		١ ٣٠٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٥٥٠ ٠٠٠	٢١٥ ٠٠٠		٧٦٥ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم				
رأس مال الشركة التابعة	٩٢٠ ٥٥٠		(أ) (٩٢٠ ٥٥٠)	

الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣٥٠٠٠٠٠	١١٠٠٠٠٠		٤٦٠٠٠٠٠
الشهرة	١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠
إجمالي الأصول	٥٩٤٥٥٥٠	١٩١٥٠٠٠	(٩٢٠٥٥٠)	٦٩٤٠٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
ضرائب الدخل المستحقة	١٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠		١٧٦٠٠٠
التزامات أخرى	٢٤٥٠٠٠٠	٨٧٠٠٠٠		٣٣٢٠٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٤٤٢٥٠ (أ)	٤٨٤٥٠
			٤٢٠٠ (ب)	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١٠٥٧٠٠٠			١٠٥٧٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال		٤٠٠٠٠٠	(٤٠٠٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١٠٩٦٢٥٠	٢٣٥٠٠٠	(٢٣٥٠٠٠) (أ)	١٠٩٦٢٥٠
الأرباح المحتجزة	٩٢٥٠٠٠	٣٣٤٠٠٠	(١٦٧٠٠)	١٢٤٢٣٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٣١٧٣٠٠		(٣١٧٣٠٠) (أ)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥٩٤٥٥٥٠	١٩١٥٠٠٠	(٩٢٠٥٥٠)	٦٩٤٠٠٠٠

ومن أهم الخصائص الواجب التركيز عليها فيما يتعلق بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق ما يلي:

١ - تم في قيد التسوية (أ) استبعاد حصة الأقلية وقدرها ٥٪ في رصيد الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة أول العام، وكذلك نصيبهم من التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة. وقد ترتب على ذلك استبعاد هذه المبالغ من القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة.

٢ - في قيد التسوية (ب) جعل حساب حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة مديناً بمبلغ ٤٢٠٠ ريال. وقد رحل هذا المبلغ إلى قطاع قائمة الدخل في ورقة العمل بغرض توحيد القوائم المالية، وكذلك جعل حساب الأرباح المحتجزة بشركة الهلال مديناً بمبلغ ١٤٥٠٠ ريال في قيد التسوية (أ)، وقد رحل هذا المبلغ إلى السطر الأول المتعلق برصيد أول العام في قطاع الأرباح المحتجزة بورقة العمل. ويعني ذلك أن كل عمليات الاستبعاد التي تؤثر على

القوائم الموحدة بخلاف الميزانية العمومية يتم ترحيلها مباشرة إلى القطاع الملائم في القوائم الموحدة.

٣ - كما أشرنا سابقاً، يرحل إجمالي صافي الدخل من قطاع قائمة الدخل إلى قطاع قائمة الأرباح المحتجزة بورقة العمل، ثم يرحل إجمالي رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية العام إلى قطاع الميزانية العمومية الموحدة.

٤ - يهدف الطرف المدين في قيدي التسوية (أ)، (ب) إلى استبعاد حصة الأقلية في الأرباح المحتجزة أول العام في الشركة التابعة وقدرها ١٤ ٥٠٠ ريال، واستبعاد حصتهم في صافي دخل الشركة التابعة وقدرها ٤ ٢٠٠ ريال. ويترتب على هذه العملية أن الأرباح المحتجزة الموحدة في نهاية العام تتضمن حصة شركة النصر في الأرباح المحتجزة للشركة التابعة فقط وقدرها ٩٥٪. وطبقاً لذلك يتكون إجمالي الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ مما يلي:

الأرباح المحتجزة بشركة النصر نهاية العام	٩٢٥ ٠٠٠ ريال
يضاف ٩٥٪ من الأرباح المحتجزة لشركة الهلال نهاية الفترة (٣٣٤ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٣١٧ ٣٠٠
الأرباح المحتجزة الموحدة نهاية العام	١ ٢٤٢ ٣٠٠

٥ - يسفر الأثر التجميعي لمبلغي ٤٤ ٢٥٠ ريالاً و ٤ ٢٠٠ ريال بالطرف الدائن من قيدي الاستبعاد (أ)، (ب) عن مقدار حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ١٤٠٥/١٢/٣٠ الذي يبلغ ٤٨ ٤٥٠ ريال. ويتطابق هذا المبلغ مع حصة الأقلية في إجمالي حقوق الملكية بالشركة التابعة وقدرها ٥٪ في ذلك التاريخ (٤٠٠ ٠٠٠ ريال + ٢٣٥ ٠٠٠ ريال + ٣٣٤ ٠٠٠ ريال = ٩٦٩ ٠٠٠ × ٥٪ = ٤٨ ٤٥٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة:

بناءً على البيانات التي انتهينا إليها في ورقة العمل السابقة يمكن إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة كما سنعرضها في الصفحة

التالية. وسوف نلاحظ أن القوائم المالية الموحدة التي تعد عندما تكون الشركة التابعة مملوكة جزئياً تتشابه مع تلك القوائم التي تعد عندما تكون الشركة التابعة مملوكة كلياً باستثناء حقوق الأقلية. فتظهر حقوق الأقلية في كل من صافي دخل وأصول الشركة التابعة في كل من قائمة الدخل الموحدة والميزانية العمومية الموحدة على التوالي. علاوة على ذلك، فإن المبلغ المتعلق بالشركة التابعة في القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة هو حصة الشركة القابضة فقط وقدرها ٩٥٪ ونوضحها على النحو التالي:

تحديد المبالغ في القائمة الموحدة
للأرباح المحتجزة

	ريال
تعديل الأرباح المحتجزة أول العام لتعكس اندماج الحقوق (٢٩٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٢٧٥ ٥٠٠
توزيعات الشركة التابعة قبل الاندماج (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٣٨ ٠٠٠

شركة النصر والشركة التابعة
قائمة الدخل الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	ريال	ريال
صافي المبيعات		٦ ٥٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	٤ ٥٠٠ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٨٢٥ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	١١٥ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	٧١١ ٠٠٠	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٢٠٠	٦ ١٥٥ ٢٠٠
صافي الدخل		٣٤٤ ٨٠٠
ربحية السهم		
(عدد الأسهم العادية المتداولة ١ ٠٥٧ ٠٠٠ سهم)		٣٣ هلله

شركة النصر والشركة التابعة
القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	ريـال	ريـال
الأرباح المحتجزة، أول العام، كما سبق التقرير عنها		٨١٠ ٠٠٠
يضاف: تعديل ليعكس اندماج الحقوق مع الشركة التابعة		٢٧٥ ٥٠٠
الأرباح المحتجزة، أول العام، بعد تعديلها		١ ٠٨٥ ٥٠٠
يضاف: صافي الدخل		٣٤٤ ٨٠٠
جملة فرعية		١ ٤٣٠ ٣٠٠
يطرح توزيعات:		
شركة النصر (١٥ هلله لكل سهم)	١٥٠ ٠٠٠	
شركة الهلال (قبل الاندماج)	٣٨ ٠٠٠	١٨٨ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام		١ ٢٤٢ ٣٠٠

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

الأصـــول	ريال	ريال
الأصول المتداولة		
النقدية		١٧٥ ٠٠٠
المخزون		١ ٣٠٠ ٠٠٠
أخرى		٧٦٥ ٠٠٠
إجمالي الأصول المتداولة		٢ ٢٤٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل (الصافي)		٤ ٦٠٠ ٠٠٠
الشهرة		١٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول		٦ ٩٤٠ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات

ضرائب الدخل المستحقة		١٧٦ ٠٠٠
أخرى		٣ ٣٢٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة		٤٨ ٤٥٠
إجمالي الالتزامات		٣ ٥٤٤ ٤٥٠
حقوق الملكية		
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١ ٠٩٦ ٢٥٠	
الأرباح المحتجزة	١ ٢٤٢ ٣٠٠	٣ ٣٩٥ ٥٥٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٦ ٩٤٠ ٠٠٠

إعداد القوائم المالية الموحدة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

Consolidation of partially owned Pooled subsidiary subsquent to date of business combination:

نعود إلى مثالنا السابق المتعلق باندماج شركتي النصر والهلال وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق لتوضيح كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

فإذا افترضنا أن شركة الهلال أعلنت في ١٤٠٦/١١/٢٤ عن توزيعات نقدية بواقع ريال واحد لكل سهم، تستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦، وقد كان صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ مبلغ ٩٠ ٠٠٠ ريال. وعلى ضوء هذه المعلومات تجري شركة الهلال قيود اليومية التالية.

شركة الهلال

قيود اليومية في شركة تابعة مملوكة جزئياً

عن التوزيعات المعلن عنها والمدفوعة

٤٠ ٠٠٠		التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ سهم × ريال واحد) ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦
	٢ ٠٠٠	التوزيعات المستحقة للأقلية (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪)
	٣٨ ٠٠٠	التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة.
		إثبات الإعلان عن توزيعات تستحق الدفع في ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.
٢ ٠٠٠		التوزيعات المستحقة للأقلية ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦هـ
٣٨ ٠٠٠		التوزيعات الدائنة المستحقة المقابلة
	٤٠ ٠٠٠	النقدية
		إثبات دفع التوزيعات المعلن عنها في ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

وعندما تقوم شركة النصر (الشركة القابضة) بتسجيل العمليات السابقة باستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة ستظهر قيود اليومية على النحو التالي :

شركة النصر
قيود اليومية في الشركة القابضة وفقاً لأساس الملكية لتسجيل نتائج عمليات الشركة التابعة المملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق

٣٨ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة ٢٤ من ذي القعدة ١٤٠٦ هـ
٣٨ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال.
إثبات التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال، وتستحق الدفع في ١٤٠٦/١٢/١٦ للمساهمين المسجلين في غرة ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

٣٨ ٠٠٠ النقدية ١٦ من ذي الحجة ١٤٠٦
٣٨ ٠٠٠ التوزيعات المدينة المستحقة المقابلة.
إثبات تحصيل التوزيعات من شركة الهلال.

٨٥ ٥٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ
(٩٠ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)
٨٥ ٥٠٠ دخل الاستثمار في الشركة التابعة
إثبات ٩٥٪ من صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

وبعد ترحيل هذه القيود في دفتر أستاذ شركة النصر سيظهر حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال على النحو التالي:

حساب الاستثمار في أستاذ الشركة القابضة باستخدام
أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة
مملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	إصدار أسهم رأس مال للإندماج			٥٥٠ ٩٢٠ (مدين)
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة		٣٨٠٠٠	٨٨٢ ٥٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل من الشركة التابعة	٨٥ ٥٠٠		٩٦٨ ٠٥٠

ويتضح من الحساب السابق أن رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال في ١٤٠٦/١٢/٣٠ وقدره ٩٦٨ ٠٥٠ ريال يعادل ٩٥٪ من إجمالي حسابات حقوق ملكية شركة الهلال في ذلك التاريخ، ونوضح ذلك في الجدول التالي:

٩٥٪ من إجمالي حقوق ملكية شركة تابعة
مملوكة جزئياً بأسلوب اندماج الحقوق
يعادل رصيد حساب استثمار الشركة القابضة

حسابات حقوق الملكية في شركة الهلال:	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ١٠ ريال	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣٨٤ ٠٠٠
إجمالي حقوق ملكية شركة الهلال	١ ٠١٩ ٠٠٠
٩٥٪ من إجمالي حقوق ملكية شركة الهلال (١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٩٦٨ ٠٥٠

وطبقاً لذلك، نجد أن حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال يعكس حقوق ملكية شركة النصر بما يعادل ٩٥٪ من القيمة الدفترية لصافي أصول شركة الهلال.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ. ونوضح عملية الاستبعاد في شكل قيود يومية على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة

قيود الاستبعاد في ورقة العمل في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ)

٤٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الهلال

٢٣٥ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الهلال

١٦ ٧٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٣٣٤ ٠٠٠ ريال × ٥٪)

٣١٧ ٣٠٠ الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـ النصر

٨٥ ٥٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة ـ النصر

٩٦٨ ٠٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ـ النصر

٤٠ ٠٠٠ التوزيعات

٤٦ ٤٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤٨ ٤٥٠–٢٠٠٠)

استبعاد الاستثمار وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية سنة ١٤٠٦، واستبعاد حساب الدخل من الاستثمار في التابعة ثم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٤٨ ٤٥٠ ريال) مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢٠٠٠ ريال).

القيد (ب)

٤ ٥٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة

٤ ٥٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة مع تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن الفترة التالية لاندماج شركة تابعة مملوكة جزئياً (وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق) عن السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيراد:				
صافي المبيعات	٥٦١١٠٠٠	١٠٨٩٠٠٠		٦٧٠٠٠٠٠
الدخل من الاستثمار في التابعة	٨٥٥٠٠		(٨٥٥٠٠) (أ)	
إجمالي الإيراد	٥٦٩٦٥٠٠	١٠٨٩٠٠٠	(٨٥٥٠٠)	٦٧٠٠٠٠٠
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٣٩٢٥٠٠٠	٧٠٠٠٠٠		٤٦٢٥٠٠٠
مصروفات العمليات	٥٥٦٠٠٠	١٢٩٠٠٠		٦٨٥٠٠٠
مصروف الفوائد وضرائب الدخل	٧١٠٠٠٠	١٧٠٠٠٠		٨٨٠٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			٤٥٠٠ (ب)	٤٥٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥١٩١٠٠٠	٩٩٩٠٠٠	٤٥٠٠	٦١٩٤٥٠٠
صافي الدخل	٥٠٥٥٠٠	٩٠٠٠٠	(٩٠٠٠٠)	٥٠٥٥٠٠
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، أول العام	٩٢٥٠٠٠	٣٣٤٠٠٠	(١٦٧٠٠) (أ)	١٢٤٢٣٠٠٠
صافي الدخل	٥٠٥٥٠٠	٩٠٠٠٠	(٩٠٠٠٠)	٥٠٥٥٠٠
جملة فرعية	١٤٣٠٥٠٠	٤٢٤٠٠٠	(١٠٦٧٠٠)	١٧٤٧٨٠٠
التوزيعات	١٥٨٥٥٠	٤٠٠٠٠ (أ)	١٥٨٥٥٠	
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	١٢٢٧١٩٥٠	٣٨٤٠٠٠	(٦٦٧٠٠)	١٥٨٩٢٥٠
الميزانية العمومية				
الأصول				
الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة	٩٦٨٠٥٠	(٠٦٨٠٥٠) (أ)		
أصول أخرى	٥١٩٥٠٠٠	١٩٦٠٠٠٠		٧١٥٥٠٠٠
إجمالي الأصول	٦١٦٣٠٥٠	٦٩٦٠٠٠٠	(٩٦٨٠٥٠)	٧١٥٥٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٢٤٢٠ ٥٥٠	٩٤١ ٠٠٠		٣٣٦١ ٥٥٠
حقوق الأقلية في				
صافي أصول التابعة			٤٦ ٤٥٠ (أ)	
			٤ ٥٠٠ (ب)	٥٠ ٩٥٠
أسهم رأس المال،				
القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال،				
القيمة الإسمية ١٠ ريال			٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٤٠٠) (أ)
علاوة الإصدار	١ ٠٩٦ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٠٩٦ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٢٧١ ٩٥٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٦٦ ٧٠٠)	١ ٥٨٩ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	٣١٧ ٣٠٠		٣١٧ ٣٠٠ (أ)	
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٦ ١٦٣ ٠٥٠	١ ٩٦٠ ٠٠٠	(٩٦٨ ٠٥٠)	٧١ ٥٥ ٠٠٠

ونعرض فيما يلي أهم الخصائص التي يجب إدراكها من ورقة العمل السابقة:

١ - يتطابق صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة. وكذلك تتعادل الأرباح المحتجزة الموحدة مع إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة، ونوضح ذلك فيما يلي:

إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة
القابضة يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة

الأرباح المحتجزة في شركة النصر:

الأرباح المحتجزة	١ ٢٧١ ٩٥٠ ريال
الأرباح المحتجزة في التابعة	٣١٧ ٣٠٠
الإجمالي (يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة)	١ ٥٨٩ ٢٥٠

٢ - يترتب على تجميع مبلغي ٤٦ ٤٥٠ ريال، ٤ ٥٠٠ ريال بالطرف الدائن من قيدي الاستبعاد (أ) و (ب) إظهار حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة١٤٠٦هـ،وهي تعادل في نفس الوقت ٥٪ من حقوق الملكية في الشركة التابعة في ذلك التاريخ (٤٠٠ ٠٠٠ + ٢٣٥ ٠٠٠ + ٣٨٤ ٠٠٠ = ١ ٠١٩ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٥٠ ٩٥٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة

يتم إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة من واقع عمود البيانات الموحدة بورقة العمل وذلك على النحو الموضح فيما يلي:

شركة النصر والشركة التابعة
قائمة الدخل الموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	ريـال	ريـال
صافي المبيعات		٦ ٧٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات		
تكلفة البضاعة المبيعة	٤ ٦٢٥ ٠٠٠	
مصروفات العمليات	٦٨٥ ٠٠٠	
مصروف الفوائد وضرائب الدخل	٨٨٠ ٠٠٠	
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة	٤ ٥٠٠	٦ ١٩٤ ٥٠٠
صافي الدخل		٥٠٥ ٥٠٠
ربحية السهم		٤٨ هلله
(الأسهم العادية المتداولة ١ ٠٥٧ ٠٠٠ سهم)		

شركة النصر والشركة التابعة
القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	ريـال
الأرباح المحتجزة، أول العام	١ ٢٤٢ ٣٠٠
يضاف: صافي الدخل	٥٠٥ ٥٠٠
جملة فرعية	١ ٧٤٧ ٨٠٠
يطرح: التوزيعات (بواقع ١٥ هلله للسهم)	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	١ ٥٨٩ ٢٥٠

شركة النصر والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

الأصـــول

	ريـــال	ريـــال
أصول أخرى		٧ ١٥٥ ٠٠٠

الالتزامات وحقوق الملكية

	ريـــال	ريـــال
الالتزامات:		
التزامات أخرى		٣ ٣٦١ ٥٥٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة		٥٠ ٩٥٠
إجمالي الالتزامات		٣ ٤١٢ ٥٠٠
حقوق الملكية:		
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	١ ٠٩٦ ٢٥٠	
الأرباح المحتجزة	١ ٥٨٩ ٢٥٠	٣ ٧٤٢ ٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية		٧ ١٥٥ ٠٠٠

قيود الإقفال:

بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الموحدة تجري شركة النصر قيود الإقفال اللازمة في ١٤٠٦/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الإقفال في الشركة القابضة في ظل أساس الملكية
عن شركة تابعة مندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

٥ ٦١١ ٠٠٠ صافي المبيعات
٨٥ ٥٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة
 ٥ ١٩١ ٠٠٠ التكاليف والمصروفات
 ٤٧ ٥٠٠ الأرباح المحتجزة في التابعة
 [(٩٠ ٠٠٠ - ٤٠ ٠٠٠) ريال × ٩٥٪].
 ٤٥٨ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة (٥٠٥ ٥٠٠ - ٤٧ ٥٠٠ ريال)

إقفال حسابات الإيرادات والمصروفات، وتحويل صافي الدخل المتاح للتوزيع قانوناً إلى حساب الأرباح المحتجزة، وفصل ٩٥٪ من الجزء الذي لم توزعه الشركة التابعة من صافي دخلها.

١٥٨ ٥٥٠ الأرباح المحتجزة
 ١٥٨ ٥٥٠ التوزيعات

إقفال حساب التوزيعات.

وبعد ترحيل القيدين السابقين يظهر حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة النصر على النحو التالي:

حساب الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الرصيد			٩٢٥ ٠٠٠ (دائن)
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل		٤٥٨ ٠٠٠	١ ٣٨٣ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠		١ ٢٢٤ ٤٥٠

حساب الأرباح المحتجزة في التابعة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	الاندماج وفقاًلأسلوب اندماج الحقوق		٣١٧٣٠٠	٣١٧٣٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	إقفال صافي الدخل غير المتاح للتوزيع		٤٧٥٠٠	٣٦٤٨٠٠

يلاحظ أن رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة والذي ظهر في دفاتر شركة النصر بعد الإقفال وقدره ٨٠٠ ٣٦٤ ريال يعادل ٩٥٪ من رصيد الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة الهلال (٠٠٠ ٣٨٤ ريال × ٩٥٪ = ٨٠٠ ٣٦٤ ريال). علاوة على ذلك، نجد أن إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة بدفاتر شركة النصر (٤٥٠ ٢٢٤ ١ + ٨٠٠ ٣٦٤ ريال = ٢٥٠ ٥٨٩ ١ ريال) يعادل الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٦/١٢/٣٠.

والجدير بالذكر أن رصيد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة والذي يظهر بدفتر أستاذ شركة النصر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ يجب أن يستبعد عند إعداد القوائم المالية الموحدة في نهاية السنة التالية ـ أي في ١٤٠٧/١٢/٣٠. فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة الهلال أعلنت عن توزيعات قدرها ٠٠٠ ٥٠ ريال، (منها ٥٠٠ ٤٧ ريال لشركة النصر، ٥٠٠ ٢ ريال لمساهمي الأقلية)، وكان صافي دخلها عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ٠٠٠ ١٠٥ ريال (منها ٧٥٠ ٩٩ ريال تخص شركة النصر، والباقي وقدره ٢٥٠ ٥ يخص مساهمي الأقلية) عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، فعندئذٍ يجب إجراء قيد الاستبعاد التالي في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠

القيد (أ)

٤٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الهلال
١٩ ٢٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٣٨٤ ٠٠٠ ريال × ٥٪)
٣٦٤ ٨٠٠ الأرباح المحتجزة في التابعة ـ النصر
٩٩ ٧٥٠ الدخل من الاستثمار في التابعة
١ ٠٢٠ ٣٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال ـ النصر (٩٦٨ ٠٥٠ + ٩٩ ٧٥٠ − ٤٧ ٥٠٠ ريال)
٥٠ ٠٠٠ التوزيعات ـ الهلال
٤٨ ٤٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٥٠ ٩٥٠ − ٢ ٥٠٠ ريال)

استبعاد الاستثمار وحسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة كما تظهر في بداية سنة ١٤٠٧، واستبعاد صافي الدخل من التابعة، تم تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية سنة ١٤٠٧ (٥٠ ٩٥٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات (٢٥٠٠ ريال).

القيد (ب):

٥ ٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
٥ ٢٥٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

المحاسبة عن العمليات المقابلة التي لا تنطوي على ربح أو خسارة

Accounting for Intercompany Transactions not Involving Profit (GAIN) or Loss

بعد حدوث الاندماج، قد تدخل الشركة القابضة من ناحية والشركات التابعة لها من ناحيةٍ أخرى في عمليات تجارية مع بعضهما البعض. وعندئذٍ يجب على كل من الشركات القابضة والشركات التابعة المحاسبة عن هذه العمليات المقابلة بطريقة تسهل من إجراءات عملية التوحيد. ولتحقيق هذه الغاية، يجب إمساك حسابات مستقلة بدفتر الأستاذ للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المقابلة. وتحدد مثل هذه الحسابات المستقلة بوضوح تلك العناصر المتبادلة الواجب استبعادها عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ويترتب على اتباع هذا الأسلوب المحاسبي أن تقتصر معلومات القوائم المالية الموحدة على الأرصدة والعمليات التي تنتج فقط من المعاملات والعمليات التي تتم بين مجموعة الشركات الموحدة من ناحية والأطراف الخارجية من ناحية أخرى.

ومن بين العمليات العديدة (بخلاف التوزيعات) التي تتم بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها ما يلي:

(أ) المبيعات من البضاعة.
(ب) المبيعات من الأراضي والأصول القابلة للاستهلاك.
(جـ) المبيعات من الأصول غير الملموسة.
(د) القروض بموجب أوراق تجارية أو حسابات جارية.
(هـ) تأجير الأصول.
(و) تقديم الخدمات.

وتسفر عادةً العمليات الثلاث الأولى عن ربح أو خسارة، الأمر الذي يؤدي إلى تعقيد عملية إعداد القوائم المالية الموحدة. ولذلك سوف نؤجل مناقشة هذا النوع من العمليات إلى الفصل التالي.

القروض بموجب أوراق تجارية أو حساب مفتوح (جاري)

Loans on Notes or Open Account

يتوفر عادةً بالشركات القابضة موارد مالية ضخمة، ويتاح لها مصادر تمويل متعددة أكثر من الشركات التابعة. فضلاً عن ذلك، قد يكون من الأفضل اقتصادياً أن تتولى الشركة القابضة نيابة عن مجموعة الشركات المندمجة التعاقد مع البنوك في الحصول على القروض بمعدلات فائدة منخفضة نسبياً. وفي ظل هذه الظروف تقدم الشركة القابضة القروض إلى شركاتها التابعة لتمويل رأسمالها العامل أو أي احتياجات أخرى. وبصفة عامة تحمل الشركة القابضة شركاتها التابعة بمعدل فائدة أعلى من المعدل الذي تقترض به.

فإذا افترضنا على سبيل المثال، أنه خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ قدمت شركة الجمعان القروض النقدية التالية إلى شركة الفوزان التابعة والمملوكة لها بالكامل بموجب السندات الأذنية التالية:

القروض المقدمة من الشركة القابضة
إلى شركاتها التابعة المملوكة بالكامل

تاريخ السند الأذني	فترة السند، بالشهور	معدل الفائدة ٪	المبلغ
غرة صفر ١٤٠٧	٦	١٠	١٠ ٠٠٠ ريال
غرة ربيع ثاني ١٤٠٧	٦	١٠	١٥ ٠٠٠
غرة رمضان ١٤٠٧	٦	١٠	٢١ ٠٠٠
غرة ذي القعدة ١٤٠٧	٦	١٠	٢٤ ٠٠٠

وكما أشرنا سابقاً، يجب على كل من شركة الجمعان (القابضة) وشركة الفوزان (التابعة) أن تمسك كل منهما سجلات مستقلة للتمييز بين القروض المتبادلة بين الشركتين والقروض الأخرى التي تعقد مع أطراف خارجية. ونوضح فيما يلي حسابات دفتر الأستاذ في كلتا الشركتين بافتراض سداد القروض السابقة في مواعيد استحقاقها. ونوضح بعد ذلك كيفية معالجة أرصدة هذه العمليات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠. ونوجه النظر مرة أخرى إلى أهمية

تمييز أرصدة الحسابات المقابلة في دفتر الأستاذ حتى نضمن الدقة في إجراء عملية الاستبعاد ونحن بصدد إعداد القوائم المالية الموحدة.

حسابات دفتر الأستاذ في الشركة القابضة
والشركة التابعة عن عمليات القروض المقابلة

دفتر أستاذ شركة الجمعان

أوراق القبض المقابلة	
١٠ ٠٠٠ ٢/١	١٠ ٠٠٠ ٨/١
١٥ ٠٠٠ ٤/١	١٥ ٠٠٠ ١٠/١
٢١ ٠٠٠ ٩/١	
٢٤ ٠٠٠ ١١/١	

دفتر أستاذ شركة الفوزان

أوراق الدفع المقابلة	
١٠ ٠٠٠ ٨/١	١٠ ٠٠٠ ٢/١
١٥ ٠٠٠ ١٠/١	١٥ ٠٠٠ ٤/١
	٢١ ٠٠٠ ٩/١
	٢٤ ٠٠٠ ١١/١

الفوائد المستحقة المدينة المقابلة	
١ ١٠٠ ١٢/٣٠	

الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة	
	١ ١٠٠ ١٢/٣٠

إيراد الفوائدالمقابلة	
	٥٠٠ ٨/١
	٧٥٠ ١٠/١
	١١٠٠ ١٢/٣٠

مصروف الفوائدالمقابلة	
٥٠٠ ٨/١	
٧٥٠ ١٠/١	
١ ١٠٠ ١٢/٣٠	

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات (المصروفات) المقابلة	٢٣٥٠	(٢٣٥٠)		
الميزانية العمومية				
أوراق القبض (الدفع) المقابلة	٤٦١٠٠	(٤٦١٠٠)		

خصم الأوراق التجارية المقابلة Discounting of Intercompany Notes

يقصد بالأوراق التجارية المقابلة، تلك الأوراق التي تنتج من عمليات تبادل بين شركات المجموعة الواحدة، ولذلك تظهر كأوراق قبض في إحدى شركات المجموعة ويقابلها أوراق دفع في شركات أخرى تنتمي إلى نفس المجموعة. وفي هذه الحالة يجب استبعاد كلا الحسابين في ورقة العمل. وإذا قامت شركة لديها ورقة قبض مقابلة بخصمها في أحد البنوك أو استخدامها في سداد حساب أحد الدائنين، فعندئذٍ تتحول العملية إلى علاقة مع طرف خارجي، ومن ثم يجب إعادة تبويب حساب ورقة الدفع المقابلة إلى حساب ورقة دفع عادية.

فإذا افترضنا، على سبيل المثال، أن شركة الجمعان قامت في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ بخصم ورقة القبض المستحقة من شركة الفوزان وقيمتها ٢٤٠٠٠ ريال بمعدل فائدة ١٢٪. فعندئذٍ تجري شركة الجمعان قيد اليومية التالي:

٢٣ ٩٤٠		النقدية (٢٠٠ ٢٥ - ٢٦٠ ١ ريال)
٢٦٠		مصروف الفوائد (٢٦٠ ١ الخصم - ١٠٠٠ ريال*)
	٢٤ ٠٠٠	أوراق قبض مقابلة
	٢٠٠	إيراد فوائد مقابلة (٢٤ ٠٠٠ × ١٠٪ × $\frac{١}{١٢}$)

إثبات خصم ورقة قبض تستحق بعد ستة أشهر من تاريخ صدورها في ١٤٠٧/١١/١ من شركة الفوزان بمعدل ١٠٪. وقد تم خصمها بمعدل ١٢٪ وحصلت القيمة نقداً على النحو التالي:

قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق [٢٤ ٠٠٠ + (٢٤ ٠٠٠ × ١٠٪ × ٦/١٢)].	٢٥ ٢٠٠
مصروف الخصم (٢٥ ٢٠٠ ريال × ١٢٪ × $\frac{٥}{١٢}$).	١ ٢٦٠
المحصل نقداً.	٢٣ ٩٤٠

ويتضح من القيد السابق أنه تم الاعتراف بإيراد فوائد مقابلة عن فترة شهر واحد، وهي الفترة التي ظلت فيها ورقة القبض لدى شركة الجمعان. ويجب إجراء هذه المعالجة لأن شركة الفوزان سوف تسجل في دفاترها مصروف فوائد مقابلة عن فترة شهر واحد أيضاً.

وحتى نضمن المعالجة المحاسبية السليمة، يجب على شركة الجمعان أخطار شركة الفوزان بأنها خصمت ورقة القبض التي تبلغ قيمتها ٢٤ ٠٠٠ ريال. وفي مثل هذه الحالة سوف تجري شركة الفوزان القيد التالي في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

٢٤ ٠٠٠		أوراق الدفع المقابلة
٢٠٠		مصروف الفوائد المقابلة
	٢٤ ٠٠٠	أوراق الدفع
	٢٠٠	الفوائد المستحقة

(*) الفوائد التي سيحصلها البنك عن فترة الخصم.

تحـويل ورقـة الدفـع المستحقة لشـركة الجمعـان المؤرخة ١٤٠٧/١١/١ بمعـدل فائـدة ١٠٪ من أوراق دفـع مقـابلة إلى أوراق دفع خارجية. وتعتبر هـذه العملية ضـرورية لأن شركة الجمعان قامت بخصم الورقة.

ومن الـواضح في القيـد السابق أن شـركة الفـوزان جعلت حساب الفـوائد المستحقة دائناً بمبلغ ٢٠٠ ريال بدلاً من الفوائد المقابلة المستحقة. والسبب في ذلك أن شركة الفوزان سوف تسدد قيمـة ورقة الـدفع في تـاريخ الاستحقـاق إلى البنك وليس إلى شركة الجمعان. ونـوضح فيمـا يلي كيفية معـالجة ورقـة القبض المقابلة المخصومة في ورقة العمل في ١٤٠٧/١٢/٣٠.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات زيادة (نقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات (والمصروفات) المقابلة	٢ ١٥٠*	(٢ ١٥٠)*		
الميزانية العمومية				
أوراق القبض (والدفع) المقابلة	٢١ ٧٠٠**	(٢١ ٧٠٠)**		

(*) يقل هذا المبلغ بمقدار ٢٠٠ ريال عن ورقة العمل الجزئية السـابقة بسبب خصم ورقـة قبض قيمتها ٢٤ ٠٠٠ ريال تحقق عنها إيراد فوائد عن شهر واحد بدلاً من شهرين.

(**) يتكـون هذا المبلغ من ورقـة القبض المؤرخة في ١٤٠٧/٩/١ وقيمتهـا ٢١ ٠٠٠ ريال بالإضافة إلى الفوائد المستحقة وقدرها ٧٠٠ ريال.

تأجير الأصول Leases of Assets

إذا قامت الشركة القابضة بتأجيـر أصول إلى الشـركة التـابعة، أو العكس، فعنـدئـذٍ يجب عـلى كلتـا الشركتـين (المؤجـرة والمستـأجـرة) أن يستخـدمـا نفس المبادىء المحاسبية عند معـالجة عقـد الإيجار. فـإذا كان عقـد الإيجار تشغيليـاً

(Operating Lease) يجب على الشركة المؤجرة (سواء أكانت القابضة أم التابعة) أن تعالج القيمة الإيجارية الدورية المحصلة أو المستحقة كإيراد مقابل، وأن تقوم الشركة المستأجرة (سواء أكانت القابضة أم التابعة) بمعالجة القيمة الإيجارية الدورية المدفوعة أو المستحقة كمصروف مقابل. وإذا كان عقد الإيجار رأسمالياً (Capital Lease) يجب على المؤجرة معالجة العملية كبيع أصل، أما الشركة المستأجرة تعالجه كشراء أصل. ولأن عقد الإيجار الرأسمالي غالباً ما ينطوي على أرباح أو خسائر مقابلة فإننا سنؤجل مناقشته إلى الفصل التالي.

ولتوضيح كيفية معالجة عقد الإيجار التشغيلي المقابل في القوائم المالية الموحدة. نفترض أن شركة الجمعان أجرت قطعة أرض إلى شركة الفوزان بعقد إيجار مؤرخ ١٤٠٧/٢/١ هـ لمدة عشر سنوات بقيمة إيجارية ٢٥٠٠ ريال تدفع مقدماً كل شهر ابتداءً من غرة صفر ١٤٠٧ هـ.

وطبقاً للمعلومات السابقة سيظهر في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ إيراد إيجار في شركة الجمعان بمبلغ ٢٧٥٠٠ ريال يقابله مصروف إيجار بنفس القيمة في شركة الفوزان. وفي هذه الحالة يتم استبعاد كلا المبلغين بنفس الطريقة المتعارف عليها في عمليات الاستبعاد التي استخدمناها في الفصول السابقة. ومن المعروف أن عقد الإيجار التشغيلي لا يترتب عليه ظهور أصول مقابلة أو التزامات مقابلة فيما يتعلق بقيمة الأصل، بل يقتصر الأمر على المعالجة المحاسبية لمدفوعات ومتحصلات القيم الإيجارية في بداية كل شهر.

تقديم الخدمات Rendering of Services

قد تقدم إحدى شركات المجموعة خدمات إلى شركة أخرى في المجموعة المندمجة، مما يسفر عنه إيرادات خدمات مقابلة ومصروفات خدمات مقابلة. ومن الأمثلة الشائعة في هذا الصدد أتعاب أو رسوم الإدارة (Management Fee) التي تحملها الشركة القابضة على شركاتها التابعة.

وتقوم غالباً الشركة القابضة بتحميل الشركات التابعة بالأعباء الإدارية شهرياً محسوبة كنسبة مئوية من مبيعات الشركة التابعة، أو من إجمالي أصولها، أو على

أساس عدد العاملين فيها، أو باستخدام أي مقاييس أخرى. وفي مثل هذه الحالة لا يستلزم الأمر معالجة جديدة لاستبعاد الإيرادات والمصروفات المقابلة الناتجة من الخدمات الإدارية التي تقدمها الشركة القابضة. ومع ذلك يجب أن نتأكد باستمرار من أن كل من الشركتين القابضة والتابعة قد قامتا بتسجيل الأتعاب الإدارية المقابلة في نفس الفترة المحاسبية.

ضرائب الدخل على العمليات المقابلة

Income Taxes Applicaple to Intercompany Transaction

لم تنطوي عمليات الإيرادات والمصروفات المقابلة التي عرضناها في هذا الفصل على أرباح أو خسائر بالنسبة لمجموعة الشركات المندمجة. ويعد ذلك صحيحاً لأن الإيراد المقابل في شركة معينة يلغيه مصروف مقابل بنفس القيمة في شركة أخرى عند القيام بإجراءات توحيد القوائم المالية بواسطة ورقة العمل. ويعني ذلك، عدم وجود أثر لضريبة الدخل عند استبعاد الإيرادات والمصروفات المقابلة سواء أكانت كل من الشركة القابضة والشركات التابعة تدفع ضريبة الدخل بصفة مستقلة، أو أن هذه الضريبة تدفع على أساس موحد.

ملخص حول العمليات والأرصدة المقابلة

Summary: Intercompany Transactions and Balances

من الأمور التي ركزنا عليها في هذا الفصل أهمية إمساك دفتر أستاذ مستقل للعمليات المقابلة سواء بالشركة القابضة أو شركاتها التابعة، باعتبار أن تمييز هذه الحسابات يسهل كثيراً من عملية استبعاد العمليات والعناصر المقابلة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وأحياناً تتضمن القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة والشركة التابعة أرصدة متباينة بالنسبة للعمليات المتبادلة الأمر الذي يعوق عملية الاستبعاد. ولذلك يجب إجراء القيود المحاسبية اللازمة لتصحيح مثل هذه الأرصدة قبل إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة

(١) ناقش الفروق بين الميزانية العمومية الموحدة المعدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والميزانية العمومية الموحدة المعدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وذلك في ضوء حالات الاندماج التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء أو أسلوب اندماج الحقوق.

(٢) وضح الهدف من استخدام «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» عند المحاسبة عن اندماج الشركة التابعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

(٣) لماذا يختلف رصيد «حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة» في السجلات المحاسبية للشركة القابضة إذا تمت المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق عنه فيما لو تمت المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء؟

(٤) بلغ صافي الدخل «لشركة الشايع» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٢ هـ، ٦٠٠٠٠ ريال. وقامت شركة النفيسة في ذلك التاريخ بتنفيذ الاتفاق المبرم بينها وبين شركة الشايع، بشراء معظم الأسهم العادية المتداولة لشركة الشايع مقابل إصدار أسهم عادية.

وقد تضمنت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة النفيسة والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ، الآتي (تم إغفال الشرح) :

١٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة

١٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

أ ـ هل تمت المحاسبة عن عملية اندماج شركتي النفيسة والشايع وفقاً لأسلوب الشراء أو وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟ إشرح.

ب ـ ما نسبة الأسهم العادية المتداولة لشركة الشايع التي تمت مبادلتها مع

الأسهم العادية لشركة النفيسة؟ إشرح.

(٥) كان رصيدا الأرباح المحتجزة لشركتي «العمري» و«الفتيحي» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٥ هـ، ٠٠٠ ٠٠٠ ٢ ريال، و ٠٠٠ ٨٠٠ ريال على التوالي. وتم في ذلك التاريخ تنفيذ الاتفاق المبرم بينهما للإندماج، وعليه أصبحت شركة الفتيحي تابعة لشركة العمري، حيث اشترت الأخيرة ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة للأولى.

ما قيمة الأرباح المحتجزة الموحدة التي تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة العمري والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٥ هـ، إذا تمت المحاسبة عن عملية الاندماج:

أ - وفقاً لأسلوب الشراء؟ إشرح.

ب - وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق؟ إشرح.

(٦) لماذا تتسق المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة وفقاً لأساس الملكية مع أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عملية الاندماج؟

(٧) كيف تحاسب كل من الشركة القابضة والشركة التابعة عن العمليات والأرصدة المقابلة، للتأكد من صحة استبعادها عند إعداد القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

(٨) ما العمليات المقابلة الخمس الشائعة بين شركة قابضة وشركة تابعة لها؟

(٩) أجرت «شركة النوشان» معرضاً للبيع إلى شركة تابعة ومملوكة لها بالكامل، وفقاً لعقد إيجار تشغيلي، وبإيجار شهري قدره ٢٠٠٠ ريال. ما أثر استبعاد مبلغ ٠٠٠ ٢٤ ريال كإيراد إيجار يخص شركة النوشان، ومبلغ ٠٠٠ ٢٤ ريال كمصروف إيجار يخص الشركة التابعة، على ضرائب الدخل عند إعداد قائمة الدخل الموحدة؟ إشرح.

(١٠) هل يتم استبعاد أوراق القبض المقابلة التي تم خصمها لدى أحد البنوك عند إعداد الميزانية العمومية الموحدة؟ إشرح.

(١١) إشرح السمات الخاصة لقيد الإقفال في الشركة القابضة التي تستخدم أساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة المندمجة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ثانياً ـ التمارين

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ يجب أن يتساوى دائماً رصيد حساب الاستثمار في أسهم رأس مال الشركة التابعة في دفاتر الشركة القابضة التي تمتلك الشركة التابعة ملكية جزئية بنسبة ٩٨٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مع:

أ ـ إجمالي حسابات حقوق المساهمين في الشركة التابعة.

ب ـ إجمالي حسابات الأصول في الشركة التابعة.

جـ ـ إجمالي حسابات حقوق المساهمين في الشركة التابعة، بالإضافة إلى القيمة غير المستنفدة من الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية في تاريخ الاندماج لصافي أصول الشركة التابعة القابلة للتحقق ذاتياً.

د ـ قيمة أخرى هي ....

٢ ـ أي الحسابات التالية لا يتأثر بقيد اليومية الذي تعده الشركة التابعة عندما تتسلم أشعاراً من الشركة القابضة يفيد بأنها قامت بخصم ورقة القبض المسحوبة عليها خلال الفترة المحاسبية:

أ ـ حساب أوراق الدفع.

ب ـ حساب أوراق الدفع المقابلة.

جـ ـ حساب فوائد دائنة مستحقة.

د ـ حساب فوائد دائنة مستحقة مقابلة.

هـ ـ لا شيء مما سبق.

٣ ـ يظهر قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية «لشركة نوح» في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ على النحو التالي:

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٥٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٣٠٠ ٠٠٠ ريال

وقد أصدرت «شركة آدم» ٢٥ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية، بقيمة إسمية مقدارها ريالان للسهم، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة نوح، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق (وعليه أصبحت شركة نوح تابعة لشركة آدم).

يجب أن يشتمل قيد اليومية الذي أعدته شركة آدم في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، لتسجيل عملية الاندماج على حساب للأرباح المحتجزة دائناً بمبلغ:

أ - صفر.
ب - ١٥٠ ٠٠٠ ريال.
جـ - ٢٠٠ ٠٠٠ ريال.
د - ٣٥٠ ٠٠٠ ريال.
هـ - لا شيء مما سبق.

٤ - تعالج توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة الشركة التابعة قبل عملية الاندماج في قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة عن العام المالي الذي تمت فيه عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق:

أ - بظهورها كبند مستقل.
ب - بجمعها مع توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة الشركة القابضة.
جـ - باستبعادها.
د - بطريقة أخرى هي ....

٥ - حصلت «شركة البكيرية» في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي،

على ٩٤٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة السلمانية» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مقابل إصدار ٤٧ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية مقدارها ١٠ ريالات للسهم، والقيمة العادلة الجارية له ٢٠ ريالاً. وكانت حقوق المساهمين في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

أسهم رأس المال، القيمة الاعتبارية للسهم ٥٠ ريالاً	٥٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٤٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٦٠٠ ٠٠٠ ريال

يجب عند إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل عملية الاندماج (مع تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج) في دفاتر شركة البكيرية أن:

أ ـ يجعل حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلمانية مديناً بمبلغ ٩٤٠ ٠٠٠ ريال.

ب ـ يجعل حساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة دائناً بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال.

ج ـ يجعل حساب علاوة الإصدار (الذي يبلغ رصيده ١٨٤٠ ٠٠٠ ريال) مديناً بمبلغ ٢٨٢ ٠٠٠ ريال.

د ـ يجعل حساب أسهم رأس المال دائناً بمبلغ ٤٧ ٠٠٠ ريال.

٦ ـ يجب أن تشتمل الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة البكيرية والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٢ هـ علي (بالرجوع إلى الحقائق الواردة في السؤال الخامس):

أ ـ «الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة ـ شركة البكيرية» مدينة بمبلغ ٣٧٦ ٠٠٠ ريال.

ب ـ «الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلمانية» ـ شركة البكيرية» دائناً بمبلغ ٦٠٠ ٠٠٠ ريال.

جـ ـ «أسهم رأس المال ـ شركة السلمانية» مدينة بمبلغ ٤٧٠٠٠ ريال.
د ـ «الأرباح المحتجزة ـ شركة السلمانية» مدينة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ريال.

٧ ـ حصلت «شركة الشرنوبي» في بداية سنة ١٤٠١ هـ على ٩٩٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الصيخان» مقابل إصدار أسهم عادية في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وتطبق شركة الشرنوبي أساس الملكية في المحاسبة عن استثمارها في شركة الصيخان. ولم تحدث أي عمليات مقابلة تتضمن أرباح بين الشركتين خلال سنة ١٤٠١ هـ. وقد أظهرت قائمتي الدخل المستقلتين لشركتي الشرنوبي والصيخان عن سنة ١٤٠١ هـ صافي دخلاً مقداره ٤٦١٨٠ ريال، و ٩٠٠٠ ريال، على التوالي، مع التغاضي عن آثار ضرائب الدخل الناتجة عن استخدام شركة الشرنوبي لأساس الملكية. يكون صافي الدخل الموحدة لشركة الشرنوبي والشركة التابعة عن سنة ١٤٠١ هـ:

أ ـ ٤٦١٨٠ ريال.
ب ـ ٥٥١٨٠ ريال.
جـ ـ ٥٥٠٩٠ ريال.
د ـ ٥٤٦٢٨ ريال.

التمرين الثاني:

أعدت «شركة النبهانية» التابعة والمملوكة بالكامل «لشركة المذنب» قيد اليومية التالي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ بناءً على تعليمات شركة المذنب:

١٨٠٠٠		أوراق الدفع المقابلة	
٢٧٠		مصروف الفوائد المقابلة	
	١٨٠٠٠		أوراق الدفع
	٢٧٠		فوائد مستحقة دائنة

لتحويل ورقة دفع مدتها ٦٠ يوم بمعدل ١٨٪، مستحقة

لشركة المذنب، ومؤرخة في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ من حساب أوراق الدفع المقابلة إلى حساب أوراق الدفع (الخاص بالدائنين الخارجيين). ويعتبر هذا الإجراء ضرورياً لأن شركة المذنب قامت بخصم ورقة الدفع في هذا التاريخ بمعدل ٢٠٪.

المطلوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل قيام شركة المذنب بخصم ورقة القبض المستحقة على شركة النبهانية لدى البنك الأهلي التجاري في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ، في دفاتر شركة المذنب. تعتبر السنة التجارية ٣٦٠ يوماً.

التمرين الثالث:

فيما يلي القطاع الخاص بقائمة الأرباح المحتجزة في ورقة عمل القوائم المالية الموحدة «لشركة البرنس» والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ، وهو التاريخ الذي قامت فيه شركة البرنس بمبادلة ١٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية مقابل الحصول على ٩٢٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأمير» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

	شركة البرنس	شركة الأمير	استبعادات الزيادة (النقص)	القوائم الموحدة
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠	(٤٠٠٠) (أ)	١٤٦ ٠٠٠
صافي الدخل	٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠	(٣٢٠٠)	٩٦ ٨٠٠
جملة فرعية	١٦٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٧٢٠٠)	٢٤٢ ٨٠٠
التوزيعات	٢٠ ٠٠٠			٢٠ ٠٠٠
	١٤٠ ٠٠٠	٩٠ ٠٠٠	(٧٢٠٠)	٢٢٢ ٨٠٠

وكان عدد الأسهم العادية لشركة البرنس والمتداولة منذ سنوات عديدة قبل عملية الاندماج ١٠٠ ٠٠٠ سهم.

المطلوب:

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة البرنس والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٧ هـ.

التمرين الرابع:

تمتلك «شركة المازني» ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة عبد القادر»، وقد حصلت عليها في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق في ٣٠ من المحرم ١٤٠١ هـ. وكانت قائمة الدخل غير الموحدة لشركة «المازني» في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ كما يلي:

الإيرادات:

صافي المبيعات	٥٠٠ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل في الشركة التابعة	٢٧ ٠٠٠	
الإيراد المقابل	٢٣ ٠٠٠	
إجمالي الإيرادات	٥٥٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات	٥١٠ ٠٠٠	
صافي الدخل	٤٠ ٠٠٠	ريال

وقد أعلنت ودفعت كل من شركة المازني وشركة عبد القادر توزيعات مقدارها ١٠ ٠٠٠ ريال، وذلك خلال العام المنتهي في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود الإقفال الخاصة بشركة المازني في ٣٠ من المحرم ١٤٠٢ هـ.

التمرين الخامس:

أتمت «شركة التوفيق» عملية اندماجها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مع «شركة النهضة» في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وتم الحصول على ٤٨ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة النهضة، وعددها

٥٠ ٠٠٠ سهم، من خلال عملية الاندماج. وظهر من قائمة الدخل لشركة النهضة عن سنة ١٤٠٧ هـ أن صافي الدخل بالنسبة للسهم ٠,٨ ريال، وقد أعلنت شركة النهضة في ١٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ عند توزيع أرباح بواقع ٠,٣٥ ريال عن كل سهم، تدفع في ٦ من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ إلى المساهمين المسجلين في ٢٣ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ. ولم تحدث أي عمليات مقابلة أخرى خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل:

أ ـ إعلان شركة النهضة عن توزيع أرباح في سجلاتها المحاسبية.

ب ـ نتائج عمليات شركة النهضة عن سنة ١٤٠٧ هـ في السجلات المحاسبية لشركة التوفيق وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة.

التمرين السادس:

أصدرت «شركة المداح» في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٤ هـ، ١٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم (القيمة العادلة الجارية ٣٠ ريالاً)، مقابل الحصول على ٩٩ سهماً من الأسهم العادية المتداولة «لشركة طلال» وعددها ١٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج.	١٥ ٠٠٠	ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٢٠ ٠٠٠	
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٥ ٠٠٠	ريال

وظهرت حقوق المساهمين في شركة طلال في غرة ذي القعدة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	١٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٧٠ ٠٠٠	
إجمالي حقوق المساهمين	٢٢٠ ٠٠٠	ريال

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة المداح لتسجيل عملية الاندماج مع شركة طلال.

التمرين السابع

قامت «شركة جوهر» في ١٣ من ربيع الأول سنة ١٤٠٧ هـ، بإقراض شركتها التابعة، شركة عبادي، مبلغ ١٠٠ ٠٠٠ ريال، مقابل سند إذني يستحق السداد بعد ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٦٪. وقد قامت شركة جوهر في ١٢ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ، بخصم السند الإذني لدى البنك الأهلي التجاري بمعدل خصم قدره ٢٠٪.

المطلــوب:

تحديد المبلغ الذي يجعل به حساب النقدية مديناً في قيد اليومية الذي تعده شركة جوهر لتسجيل خصم السند الإذني المسحوب على شركة عبادي، (قرب المبلغ لأقرب ريال).

التمريــن الثامــن:

فيما يلي الميزانيتين العموميتين لشركتين قبل عملية اندماجهما في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ:

(بآلاف الريالات)	شركة الزياني	شركة خليل
الأصول		
النقدية	٦٠٠٠ ريال	٢٠٠ ريال
المخزون	٤٠٠٠	٤٠٠
الأصول الرأسمالية (صافي)	١٠٠٠٠	١٤٠٠
إجمالي الأصول	٢٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات جارية	١٢٠٠ ريال	٢٠٠
أسهم رأس المال القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً.	٢٠٠٠	٢٠٠
علاوة الإصدار	٦٠٠٠	٤٠٠
الأرباح المحتجزة	١٠٨٠٠	١٢٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق المساهمين	٢٠٠٠٠ ريال	٢٠٠٠ ريال

وقد حصلت شركة الزياني في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ، على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة خليل مقابل إصدار ٢٠٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٠ ريالاً) في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

المطلـوب:

تحديد علاوة الإصدار الموحدة التي تظهر في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الزياني والشركة التابعة في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

التمريـن التـاسـع:

قامت «شركة عبد الجواد» في ٣٠ من صفر ١٤٠٢ هـ بإقراض مبلغ ١٠٠٠٠ ريال إلى شركتها التابعة، شركة طلال صبحي، مقابل سند إذني لمدة ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٤٪. وقامت شركة عبد الجواد في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ بخصم السند الإذني المسحوب على شركة طلال لدى أحد البنوك بمعدل خصم قدره ١٨٪.

المطلـوب:

إجراء قيد اليومية اللازم لتسجيل خصم السند الإذني في السجلات

المحاسبية لشركة عبد الجواد، (قرب كافة القيم إلى أقرب ريال).

التمريـــن العاشـــر:

اندمجت «شركة ماجد عبد الله» مع «شركة شايع النفيسة» في ٣٠ من رمضان ١٤٠٧ هـ من خلال عملية اندماج تتم المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء. وقد حققت شركة النفيسة صافي دخل قدره ١٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما أنها لم تعلن أو تدفع أية توزيعات خلال هذا العام. ولا توجد عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج.

وكانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة عبد الله والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ، كما يلي:

شركة ماجد عبد الله والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٧ هـ

(أ) ٥٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ النفيسة
٦٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ النفيسة
٧٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة ـ النفيسة
٢٠ ٠٠٠ المخزون السلعي ـ النفيسة
٤٠ ٠٠٠ الأصول الرأسمالية ـ النفيسة
١٨,٠٠٠ الشهرة ـ عبد الله
٢٣٤ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النفيسة ـ عبد الله
٢٤ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وحسابات حقوق الملكية للشركة التابعة في تاريخ الاندماج، ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم الدفترية على الأصول القابلة للتحقق ذاتياً التي تم الحصول عليها، وتخصيص المتبقي للشهرة، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (٢٤٠ ٠٠٠ × ٠,١٠ = ٢٤ ٠٠٠).

المطلــوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة عبد الله والشركة التابعة بافتراض أن عملية اندماجهما تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق بدلاً من أسلوب الشراء.

التمــرين الحادي عشر:

تستخدم «شركة بندر» أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات «شركة فهد» التابعة والمملوكة لها بنسبة ٩٧٪ - وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وقد بلغ صافي مبيعات شركة بندر ٢٠٠٠٠٠٠ ريال، وإجمالي التكاليف والمصروفات ١٧٠٠٠٠٠ ريال عن سنة ١٤٠٦ هـ. وكان صافي دخل شركة فهد ١٥٠٠٠٠ ريال، والتوزيعات المعلنة لمعرفتها ٧٠٠٠٠ ريال.

المطلــوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة بندر اللازمة لتسجيل حصتها في توزيعات وصافي دخل شركة فهد عن سنة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الثاني عشر:

فيما يلي الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «شركة البللومي» والشركة التابعة المملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٩٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وهو تاريخ الاندماج:

شركة البللومي والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ

(أ)	٢٠٠٠٠٠	أسهم رأس المال - الأخضر
	٣٠٠٠٠٠	علاوة الإصدار - الأخضر
	٣٩٦٠٠٠	الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة - البللومي
	٣٥٠٠	الأرباح المحتجزة - الأخضر

٨٩١ ٠٠٠ الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة الأخضر ـ البللومي
٣٠٠ توزيعات ـ الأخضر
٨,٢٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

لاستبعاد الاستثمار في الشركة التابعة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية السنة مطروحاً منها توزيعات الأقلية.

(ب) ٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

لتحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ.

وقد أعلنت شركة الأخضر، قبل عملية اندماجها مع شركة البللومي، عن توزيعات ودفعتها خلال العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وذلك بما قيمته ٣٠ ٠٠٠ ريال.

المطلــوب:

إعداد قائمة الأرباح المحتجزة المستقلة لشركة الأخضر عن العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، وذلك قبل عملية الاندماج مع شركة البللومي.

التمرين الثالث عشر:

استخدمت «شركة الأهلي» بالخطأ أساس التكلفة في المحاسبة عن نتائج عملية «شركة الاتحاد» التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٤٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، والتي اندمجت مع شركة الأهلي في ٣٠ من جمادى الأولى ١٤٠٣ هـ. وفيما يلي تفاصيل حساب الأرباح المحتجزة لشركة الاتحاد عن ثلاث سنوات من ذلك التاريخ.

الأرباح المحتجزة

٣٠ ٠٠٠	توزيعات	١٤٠٤/٥/٢٦هـ	٤٧٠ ٠٠٠	رصيد	١٤٠٣/٥/٣٠هـ
٢٠ ٠٠٠	صافي الخسائر	١٤٠٥/٥/٣٠هـ	٦٠ ٠٠٠	صافي الدخل	١٤٠٤/٥/٣٠هـ
٣٠ ٠٠٠	توزيعات	١٤٠٦/٥/٢٤	٨٠ ٠٠٠	صافي الدخل	١٤٠٦/٥/٣٠ هـ

المطلوب:

إجراء قيد التسوية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، واللازم لإثبات تحول شركة الأهلي إلى أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة لها. يجب أن يشتمل القيد على الحساب أو الحسابات اللازمة لإعداد قائمة دخل شركة الأهلي عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ.

التمرين الرابع عشر:

حققت «شركة الراشد»، التابعة والمملوكة بالكامل وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق «لشركة المقرن»، صافي دخلاً قدره ٧٠ ٠٠٠ ريال، وأعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وقد بلغ إجمالي إيراد شركة المقرن ٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال، غير شامل لدخل الاستثمار في الشركة التابعة، وإجمالي التكاليف والمصروفات ١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ. وأعلنت شركة المقرن عن توزيع أرباح مقدارها ١٨٠ ٠٠٠ ريال خلال سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود الإقفال الخاصة بشركة المقرن في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

التمرين الخامس عشر:

حققت «شركة الطائي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٦٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق «لشركة الهلال»، عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، صافي دخلاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال، كما أعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال في ٢٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، على أن تدفع في ١٠ من

ذي القعدة ١٤٠٥ هـ، للمساهمين المسجلين في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الهلال، واللازمة لتسجيل نتائج عمليات «شركة الطائي» والإعلان عن التوزيعات، عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل، والخاصة بحقوق الأقلية في صافي دخل شركة الطائي عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

وقعت «شركة العقاد» في غرة ربيع الأول من عام ١٤٠٦ هـ عقداً مبدئياً مع «شركة المحفوظ» تمهيداً لإتمام عملية الاندماج التي تتفق وشروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عنها. ويقضي أحد شروط الاندماج بأن تصدر شركة العقاد أسهماً عادية إلى نجيب المحفوظ المساهم الوحيد في شركة المحفوظ، والتي سيتم تسجيلها في وزارة التجارة. إلا أن شركة العقاد قامت بسحب قائمة التسجيل الخاصة بالأسهم العادية لها نتيجة الظروف غير الملائمة التي تسود سوق الأسهم، وطبقاً لذلك لم تتم عملية الاندماج بعد.

وقد أصدرت «شركة المبارك» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ أسهمها العادية، التي كانت مسجلة في وزارة التجارة، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة المحفوظ. وتتوفر كافة الشروط اللازمة لاستخدام أسلوب اندماج الحقوق في عملية اندماج شركة المبارك وشركة المحفوظ. ورغم المعرفة بتوقف عملية الاندماج بين شركة العقاد وشركة المحفوظ، إلا أن مراجعي شركة المبارك يتساءلون عما إذا كان الشرط التالي الخاص بالمحاسبة وفقاً لأسلوب الاندماج، والمنشور في الرأي رقم ١٦ لمجلس المبادىء المحاسبية الأمريكي الخاص «بعمليات الاندماج»، ينطبق على هذه الحالة أم لا:

«أن تكون كل شركة داخلة في عملية الاندماج مستقلة استقلالاً تاماً، وأن لا تكون شركة تابعة، أو قطاعاً لشركة أخرى خلال السنتين السابقتين لبدء خطة الاندماج».

المطلوب:

هل تستجيب عملية اندماج شركة المبارك وشركة المحفوظ لشروط استخدام أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عمليات الاندماج؟ إشرح.

الحالة الثانية:

عهد إليك، بوصفك مراجعاً مستقلاً، بمراجعة ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة والتي أعدها محاسب شركة عنيزة للمياه، والتي تستعين بخدماتك لأول مرة. وتقوم شركة عنيزة بتوصيل المياه إلى سكان ضواحي المدينة، وتشتري شركة عنيزة هذه المياه من شركة الهطلاني التابعة لها، والتي تأسست منذ خمس سنوات مضت، وقامت شركة عنيزة بشراء كافة أسهمها العادية والمتداولة في ذلك التاريخ نقداً. وقد علمت خلال فترة المراجعة والفحص بالآتي:

١ - تعتبر كلتا الشركتين من الشركات التي تقدم خدمات عامة، ولذا فكلتيهما تدخلان في نطاق سلطة مجلس الشؤون البلدية بالمدينة.

٢ - تحمل شركة الهطلاني شركة عنيزة بتكاليف نقل المياه منها إلى المستهلكين. ويصدق على تكلفة النقل، بالمعدل المتعارف عليه في مجال الخدمة، من مجلس الشؤون البلدية بالمدينة.

٣ - تحمل شركة الهطلاني شركة عنيزة، بصورة مستقلة، بقيمة المياه الموزعة على عملاء شركة عنيزة.

٤ - أظهرت أوراق عمل المراجعة القيم المراجعة التالية والخاصة بالقوائم المالية المستقلة لكل من الشركتين:

	شركة عنيزة	شركة الهطلاني
إجمالي الإيراد	٣ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	٣٠٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
حقوق المساهمين	٢ ٥٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠

وقد ظهرت ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة التي أعدها محاسب شركة عنيزة بالترتيب المناسب، فيما عدا أن حساب إيراد نقل المياه الخاص بشركة الهطلاني ورصيده ٦٠ ٠٠٠ ريال لم يتم مقابلته برصيد حساب مصروف نقل المياه الخاص بشركة عنيزة والذي يحمل نفس القيمة.

وقد برر محاسب شركة عنيزة الموقف هذا، بأن مصروف نقل المياه يحدد وفقاً للمعدل المتعارف عليه والمصدق عليه من مجلس الشؤون البلدية بالمدينة، وعليه لا يجب معالجته كمصروف وإيراد مقابل. كما أشار المحاسب علاوة على ذلك، إلى أن ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة تقابل حساب مبيعات المياه الخاص بشركة الهطلاني ورصيده ٢٠٠ ٠٠٠ ريال مع حساب مشتريات المياه الخاص بشركة عنيزة بالقيمة نفسها.

المطلوب:

هل توافق على موقف محاسب شركة عنيزة؟ إشرح.

الحالة الثالثة:

دفعت «شركة الراجح» مبلغ ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال نقداً، متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الخليفة» وذلك في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ. وكانت القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الخليفة في ذلك التاريخ ٨٨٠ ٠٠٠ ريال. وتحقق كلتا الشركتين أرباحاً عن عملياتهما منذ سنوات عديدة، كما أن السنة المالية لكل منهما تنتهي في ٣٠ من ذي الحجة، ولم يكن لأي منهما أسهماً متداولة سوى الأسهم العادية فقط. وتتم المحاسبة عن عملية الاندماج هذه وفقاً لأسلوب الشراء، وستتبع شركة الراجح مبادىء محددة في تخصيص تكلفة استثمارها على الأصول التي حصلت عليها والالتزامات المفترضة.

المطلوب:

أ ـ إشرح المبادىء التي يجب أن تتبعها شركة الراجح في تخصيص تكلفة استثمارها على الأصول التي حصلت عليها والالتزامات المفترضة، بغرض إعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٢ من المحرم سنة ١٤٠٥ هـ.

ب ـ إشرح المبادىء التي يجب أن تتبعها شركة الراجح عند تطبيق أسلوب اندماج الحقوق في المحاسبة عن عملية الاندماج مع شركة الخليفة، لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٢ من المحرم ١٤٠٥ هـ. بافتراض أن شركة الراجح حصلت على كافة الأسهم العادية المتداولة لشركة الخليفة في الثاني من المحرم ١٤٠٥ هـ مقابل إصدار أسهمها العادية وأن كافة الشروط اللازمة لاستخدام أسلوب اندماج الحقوق تتوفر في هذه الحالة. يجب أن تتم الإجابة عن هذا المطلوب بصورة مستقلة عن إجابتك في المطلوب (أ).

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

أصدرت «شركة المترو» ٢٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية في الثاني من المحرم ١٤٠٦ هـ مقابل الحصول على ١٠٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة صمدو» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم من الأسهم العادية لشركة المترو ٤٠ ريالاً في تاريخ الاندماج. وتشتمل الميزانيتان العموميتان لشركة المترو وشركة صمدو قبل الاندماج مباشرة على المعلومات التالية:

شركة المترو

أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات، الأسهم المصرح بها ١ ٠٠٠ ٠٠٠ سهم، والأسهم المصدرة والمتداولة ٦٠٠ ٠٠٠ سهم.	٣ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٦ ٠٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١١ ٠٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق المساهمين	٢٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال

شركة صـمـدو

أسهم رأس المال، القيمة الإسمة للسهم ١٠ ريالات، الأسهم المصرح بها ٠٠٠ ٢٥٠ سهم، والأسهم المصدرة والمتداولة

٠٠٠ ١٠٠ سهم.	٠٠٠ ٠٠٠ ١ ريال
علاوة الإصدار	٠٠٠ ٠٠٠ ٢
الأرباح المحتجزة	٠٠٠ ٠٠٠ ٤
إجمالي حقوق المساهمين	٠٠٠ ٠٠٠ ٧ ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية:

١ ـ بلغ صافي الدخل عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ ٠٠٠ ١٥٠ ١ ريال بالنسبة لشركة المترو، و ٠٠٠ ٣٥٠ ريال بالنسبة لشركة صمدو. ولم يتضمن صافي دخل شركة المترو حصتها في صافي دخل شركة صمدو.

٢ ـ أعلنت شركة المترو عن توزيعات ودفعتها خلال سنة ١٤٠٦ هـ، مقدارها ٠٠٠ ٩٠٠ ريال، كما أعلنت شركة صمدو عن توزيعات مقدارها ٠٠٠ ٢٢٠ ريال ودفعتها إلى شركة المترو.

المطلوب:

إعداد قطاع حقوق المساهمين في الميزانية العمومية الموحدة لشركة المترو والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ. وإجراء التحليل المؤيد لقيمة الأرباح المحتجزة الموحدة، مع تجاهل قيم ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

أقرضت «شركة العادل» في ٢٠ من شوال ١٤٠٦ هـ مبلغ ٠٠٠ ١٠٠ ريال إلى «شركة الراشد» التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٩٢٪ وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، مقابل سند أذني لمدة ٩٠ يوماً وبمعدل فائدة قدره ١٥٪ في السنة. وقد قامت «شركة العادل» بخصم السند الإذني لدى «بنك الرياض» في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ، بمعدل خصم قدره ١٨٪ في السنة.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في:

أ - السجلات المحاسبية لشركة العادل.

ب - السجلات المحاسبية لشركة الراشد.

(مع تقريب جميع القيم لأقرب ريال).

المشكلة الثالثة:

أصدرت «شركة الباز» في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، ١٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ١٠٠ ريال للسهم، مقابل ٩٧٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة النصيف» وعددها ١٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ٥٠ ريالاً للسهم، كما دفعت شركة الباز تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ومقدارها ١٥٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ. وقد أصبحت شركة النصيف تابعة لشركة الباز نتيجة عملية الاندماج هذه والتي تتوفر فيها الشروط اللازمة لتطبيق أسلوب اندماج الحقوق. ويتضمن الأستاذ العام لشركة الباز عقب عملية الاندماج مباشرة أرصدة الحسابات التالية:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النصيف	١٧٨٩٦٥٠ ريال
الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة (شركة النصيف)	٦٢٥٦٥٠

وقد حققت شركة النصيف صافي دخلاً قدره ٦٠٠٠٠ ريال، ولم تدفع أية توزيعات عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية التي سبق أن أعدتها شركة الباز لتسجيل عملية اندماجها مع شركة النصيف وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الباز والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ.

المشكلة الرابعة:

أصـدرت «شـركـة الجلوى» في ٣٠ من رمضـان ١٤٠١ هـ، نهـايـة السنـة المـالية، ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمهـا العـاديـة بقيمـة إسمية ٥ ريـالات للسهم (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٢ ريالاً) مقابل ١٨ ٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة البلوى»، والقيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريـالاً. وقد دفعت شـركة الجلوى ١٥٠ ٠٠٠ ريـالاً في ٣٠ من رمضـان ١٤٠١ هـ، وتمثـل تكـاليف تنفيـذ عملية الاندماج، منها ٦٠٪ تمثل الرسـوم القانـونية وأتعـاب الفحص والاستقصاء المرتبطة مباشرة بعملية الاندماج، و ٤٠٪ تمثل تكـاليف تسجيل وإصـدار الأسهم العادية الخاصة بعملية الاندماج.

وكانت حسابات حقوق المساهمين في كلتا الشركتين قبل عمليـة الاندمـاج مباشرة على النحو التالي:

	شركةالجلوى		شركةالبلوى	
أسهم رأس المال	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٠٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	١ ٥٠٠ ٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	٣ ٠٠٠ ٠٠٠		٧٠٠ ٠٠٠*	
	٨ ٥٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ١٠٠ ٠٠٠	ريال

(*) يبلغ صـافي الدخـل ٢٦٠ ٠٠٠ ريال، والتـوزيعات ١٢٠ ٠٠٠٠ ريـال عن العـام المـالي المنتهي في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الجلوى في ٣٠ من رمضـان ١٤٠١ هـ لتسجيل عمليـة الاندمـاج مع شركـة البلوى وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشـركة الجلوى والشـركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠١ هـ.

المشكلة الخامسة:

تقوم «شركة الناصر» بتقديم قروضاً إلى «شركة الحلوس» التابعة والمملوكة لها بالكامل، مقابل سندات أذنية بمعدل فائدة قدره ١٥٪ في السنة. وفيما يلي القروض التي تمت قبل ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، نهاية العام المالي، ولمدة ١٢٠ يوماً:

غرة جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ	١٥ ٠٠٠ ريال
٣٠ جمادي الأولى ١٤٠٣ هـ	٢٠ ٠٠٠

وقد قامت «شركة الناصر» في السادس من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ بخصم السند الأذني المسحوب في غرة جمادي الأولى لدى أحد البنوك بمعدل خصم قدره ١٨٪.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بالسندات الأذنية والتسويات المتعلقة بها في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٣ هـ:

أ ـ في السجلات المحاسبية لشركة الناصر.

ب ـ في السجلات المحاسبية لشركة الحلوس.

(قرب كافة القيم لأقرب ريال).

المشكلة السادسة:

فيما يلي قائمتي الأرباح المحتجزة المستقلتين «لشركة غادة» و «شركة الكاميليا» عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ (قبل عملية اندماجهما):

شركة غادة وشركة الكاميليا
قائمتا الأرباح المحتجزة المستقلتان
عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ

	شركة غادة	شركة الكاميليا
الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٩٠ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل	١٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٦٠٠ ٠٠٠	٣٧٠ ٠٠٠
التوزيعات	٤٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٥٦٠ ٠٠٠ ريال	٣٤٥ ٠٠٠ ريال

وقد أصدرت شركة غادة في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالاً واحداً للسهم، مقابل ٥٤ ٦٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الكاميليا وعددها ٦٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية ٣ ريالات للسهم. وكان رأس المال المدفوع الذي يخص السهم من أسهم شركة الكاميليا ٧ ريالات. ودفعت شركة غادة تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ومقدارها ٣٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ. ولا توجد عمليات مقابلة بين الشركتين قبل تاريخ الاندماج.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لحساب الآتي:

أ ـ حقوق الأقلية في صافي دخل شركة الكاميليا عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

ب ـ صافي الدخل الموحد لشركة غادة والشركة التابعة عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

جـ ـ حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الكاميليا في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

د ـ الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة غادة والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

المشكلة السابعة:

قام محاسب «شركة الخلود» بإجراء قيود اليومية التالية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ:

٧٨٣ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس	
١٦ ٠٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة	
	٤٩ ٠٠٠		أسهم رأس المال
	٣٠٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار للشركة التابعة
	٤٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة للشركة التابعة

لتسجيل إصدار ٤٩٠٠ سهم بقيمة إسمية ١٠ ريالات للسهم مقابل ٩٨٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الشمس وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ٥ ريالات وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، ولترحيل علاوة الإصدار والأرباح المحتجزة لشركة الشمس بالقيم الدفترية لها في السجلات المحاسبية لشركة الشمس، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الشمس (٨٠٠ ٠٠٠ ريال) في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

٨٠ ٠٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس	
٧٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار	
	١٥٠ ٠٠٠		النقدية

لتسجيل دفع تكاليف تنفيذ عملية الاندماج مع شركة الشمس والتي كانت على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج	٨٠ ٠٠٠
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٧٠ ٠٠٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	١٥٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح المعالجة المحاسبية التي تمت في دفاتر شركة الخلود لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الشمس في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

ب ـ إجراء الآتي، بافتراض أن شركة الشمس حققت صافي دخلاً قدره ١٠٠ ٠٠٠ ريال، ولم تعلن عن توزيعات عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ.

١ ـ قيد اليومية اللازم لتسجيل صافي دخل شركة الشمس في السجلات المحاسبية لشركة الخلود في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ.

٢ ـ الاستبعادات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الخلود والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٧ هـ. (مع تجاهل ضرائب الدخل) .

المشكلة الثامنة:

كانت الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيد يومية) الخاصة بشركة هيكل والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، على النحو التالي:

شركة هيكل والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ.

	مدين	دائن	البيان
(أ)	١٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ التابعي
	١٥٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ التابعي
	١٦ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ التابعي (١٦٠ ٠٠٠ × ٠,١)
	١٨٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة في التابعة ـ هيكل (٢٠٠ ٠٠٠ × ٠,٩)
		٤٠٥ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة التابعي ـ هيكل (٤٥٠ ٠٠٠ × ٠,٩)
		٤١ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤١٠ ٠٠٠ × ٠,١)

لاستبعاد الاستثمار في التابعة وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية السنة (غرة ذي القعدة ١٤٠٣ هـ).

وقد حققت شركة التابعي صافي دخلاً قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ، كما أعلنت عن توزيع أرباح مقدارها ٢٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة هيكل في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، لتسجيل نتائج عمليات وتوزيعات شركة التابعي طبقاً لأساس الملكية في المحاسبة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة هيكل والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ.

المشكلة التاسعة:

أتمت «شركة السعدون» عملية اندماجها مع «شركة الجارم» في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧هـ. وفتحت شركة السعدون بعد ذلك التاريخ مباشرة حساباً جارياً لشركة الجارم تستطيع من خلاله الحصول على النقدية اللازمة لها بمعدل فائدة سنوي قدره ١٠٪. وقد وافقت «شركة الجارم»، إضافة إلى ذلك، على أن تدفع شهرياً ٢٪ من صافي مبيعاتها الشهرية كأتعاب إدارية لشركة السعدون. واتفق على أن لا يتأخر دفع هذه الأتعاب عن اليوم العاشر من الشهر التالي لاستحقاق الأتعاب

على شركة الجارم.

وقد اكتشفت من خلال فحصك للقوائم المالية لشركة السعدون وشركة الجارم في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٧هـ، نهاية السنة المالية، أن كل شركة تمسك حساباً واحداً ـ معنون باسم الحساب المقابل ـ لتسجيل كافة العمليات المقابلة. وفيما يلي تفاصيل محتويات كلا الحسابين في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٧ هـ:

الأستاذ العام لشركة السعدون

حساب مقابل ـ شركة الجارم

التاريخ	البيان	مدين	دائن	رصيد
٢ جمادي الأولى	دفع سلفة نقدية	٤٥٠٠		٤٥٠٠ رصيد
٢٧ جمادي الأولى	دفع سلفة نقدية	٩٠٠٠		١٣٥٠٠
١١ جمادي الآخرة	أتعاب إدارية محصلة		٢٠٠٠	١١٥٠٠
١٢ جمادي الآخرة	تحصيل سلفة ٢ جمادي الأولى وفوائدها	١٠٠٠٠		١٦٩٥٠
٢١ جمادي الآخرة	دفع سلفة نقدية	١٠٠٠٠		١٦٩٥٠
١١ رجب	أتعاب إدارية محصلة		٢٢٠٠	١٤٧٥٠
٢٧ رجب	تحصيل سلفة ٢٧ جمادي الأولى وفوائدها		٩١٥٠	٥٦٠٠
٣٠ رجب	دفع سلفة نقدية	٥٠٠٠		١٠٦٠٠

الأستاذ العام لشركة الجارم

حساب مقابل ـ شركة السعدون

التاريخ	البيان	مدين	دائن	رصيد
٣ جمادي الأولى	استلام سلفة نقدية		٤٥٠٠	٤٥٠٠ دائن
٢٨ جمادي الأولى	استلام سلفة نقدية		٩٠٠٠	١٣٥٠٠
١٠ جمادي الآخرة	دفع الأتعاب الإدارية (١٠٠٠٠٠ × ٠٢ر)	٢٠٠٠		١١٥٠٠
١١ جمادى الآخرة	سداد سلفة ٢ جمادي الأولى وفوائدها	٤٥٥٠		٦٩٥٠
٢٢ جمادي الآخرة	استلام سلفة نقدية		١٠٠٠٠	١٦٩٥٠
١٠ رجل	دفع الأتعاب الإدارية (١١٠٠٠٠ × ٠٢ر)	٢٢٠٠		١٤٧٥٠
٢٦ رجب	سداد سلفة ٢٧ جمادي الأولى وفوائدها	٩١٥٠		٥٦٠٠

وقد تبين من أوراق عمل المراجعة أن صافي مبيعات شركة الجارم عن الأشهر الثلاثة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، ٣٣٠٠٠٠ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين السنة التجارية وعدد أيامها ٣٦٠ يوماً في حساب الفوائد.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة السعدون في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، مع إنشاء الحسابات المقابلة المستقلة والمناسبة من خلال قيود اليومية.

ب ـ إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة الجارم في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ، مع إنشاء الحسابات المقابلة المستقلة والمناسبة من خلال قيود اليومية

جـ ـ إعداد ورقة عمل جزئية للقوائم المالية الموحدة لتضمينها الحسابات المقابلة التي نشأت في المطلوب (أ) والمطلوب (ب).

المشكلة العاشرة:

أصدرت «شركة الشناوي» ٢٠٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالان للسهم (القيمة العادلة الجارية ١٠ ريالات للسهم)، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحناوي»، وعددها ٥٠٠٠ سهم، والقيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات، وذلك في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، وستظل شركة الحناوي شركة مستقلة بعد الاندماج. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج التي دفعتها شركة الشناوي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

البيان	المبلغ	
الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج	٢٠٠٠٠	ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية الخاصة بعملية الاندماج	١٠٠٠٠	
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٣٠٠٠٠	ريال

وفيما يلي الميزانيتين العموميتين المستقلتين لشركتي الاندماج في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ، قبل عملية الاندماج:

شركة الشناوي وشركة الحناوي
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من رجب سنة ١٤٠٦ هـ

	شركة الشناوي	شركة الحناوي
الأصـــول		
الأصول المتداولة	٤٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الرأسمالية (صافي)	٥٢٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الشهرة		٢٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٩٧٠ ٠٠٠ ريال	٤٧٠ ٠٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
التزامات جارية	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	١٢٠ ٠٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	١٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال القيمة الاسمية للسهم ريالان	٢٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ٥ ريالات		٢٥ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٥٠ ٠٠٠	٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٢٠ ٠٠٠	٧٥ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٩٧٠ ٠٠٠ ريال	٤٧٠ ٠٠٠ ريال

وقد نتجت الشهرة الخاصة بشركة الحناوي من شرائها لصافي أصول «شركة الاسناوي» في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٠ هـ، في عملية اندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء. وكانت الأصول القابلة للتحقق ذاتياً والالتزامات الخاصة بشركة الحناوى والتي تختلف قيمها العادلة الجارية عن قيمها الدفترية في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

	القيم العادلة الجارية	القيم الدفترية
المخزون	٦٥ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
الأصول الرأسمالية (صافي)	٣٤٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	١٩٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠

وليست هناك عمليات مقابلة بينهما قبل عملية الاندماج.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الحناوي في ٣٠ من رجب ١٤٠٦ هـ، في السجلات المحاسبية لشركة الشناوي، وذلك وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل، وإعداد ورقة العمل الخاصة بالميزانية العمومية الموحدة لشركة الشناوي والشركة التابعة في ٣٠ من رجل ١٤٠٦ هـ. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة الشناوي القيم الواردة في قيود اليومية في المطلوب (أ).

المشكلة الحادية عشرة:

حصلت «شركة العنبري» في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، على ٩٣٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الجمعة» مقابل إصدار ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية ريالان للسهم (القيمة العادلة الجارية للسهم ١٠ ريالات) وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، والتي دفعتها شركة العنبري في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ، على النحو التالي:

الرسوم القانونية وأتعاب الفحص والاستقصاء المرتبطة بعملية الاندماج	٣٤ ٧٥٠ ريال
تكاليف تسجيل وإصدار الأسهم العادية	٥٥ ٢٥٠
إجمالي تكاليف تنفيذ عملية الاندماج	٩٠ ٠٠٠ ريال

ولم تكن هناك عمليات مقابلة بين الشركتين قبل عملية الاندماج، وعليه أصبحت شركة الجمعة تابعة لشركة العنبري.

وفيما يلي القوائم المالية المستقلة للشركتين قبل عملية الاندماج:

شركة العنبري وشركة الجمعة
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤ هـ

	شركة العنبري	شركة الجمعة
قائمتا الدخل		
صافي المبيعات	١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال	٨٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ٠٠٠ ٠٠٠	٤٨٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	١٥٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
مصروف الفوائد	٥٠ ٠٠٠	٢٥ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	١٨٠ ٠٠٠	١٢٩ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١ ٣٨٠ ٠٠٠	٧١٤ ٠٠٠
صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠ ريال	٨٦ ٠٠٠ ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة		
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٥٦٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٠ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل	١٢٠ ٠٠٠	٨٦ ٠٠٠
جملة فرعية	٦٨٠ ٠٠٠ ريال	٣٣٦ ٠٠٠ ريال
يطرح: التوزيعات	٥٠ ٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٦٣٠ ٠٠٠ ريال	٣٣٦ ٠٠٠ ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصــــول

النقدية	٢٥٠ ٠٠٠ ريال	١٥٠ ٠٠٠ ريال
المخزون	٨٦٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
أصول متداولة أخرى	٥٠٠ ٠٠٠	٢٦٠ ٠٠٠
الأصول الرأسمالية (صافي)	٣ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٥٠٠ ٠٠٠
براءات الاختراع		٨٠.٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق المساهمين

ضرائب الدخل المستحقة	٤٠ ٠٠٠ ريال	٦٠ ٠٠٠ ريال
التزامات جارية أخرى	٣٩٠ ٠٠٠	٨٥٤ ٠٠٠
التزامات طويلة الأجل	٩٥٠ ٠٠٠	١ ٢٤٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالان	١ ٥٠٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات.		١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١ ٥٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٦٣٠ ٠٠٠	٣٣٦ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٥ ٠١٠ ٠٠٠ ريال	٢ ٥٩٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٤هـ، في السجلات المحاسبية «لشركة العنبري»، لتسجيل عملية الاندماج مع شركة الجمعة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل (في شكل قيد يومية)، وإعداد ورقة العمل الخاصة بالقوائم المالية الموحدة لشركة العنبري والشركة التابعة

في ٣٠ من شوال ١٤٠٤ هـ. يجب أن تعكس أرصدة العنبري القيم الواردة في قيود اليومية في المطلوب (أ).

المشكلة الثانية عشرة:

قامت «شركة العربي» بمبادلة أسهمها العادية مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية «لشركة العدوى» على أساس سهماً واحداً لكل أربعة أسهم، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

وكان سعر بيع السهم العادي «لشركة العربي» في سوق الأوراق المالية في ذلك التاريخ ٧ ريالات، وتم تسجيل الاستثمار على هذا الأساس. وتمثل الأسهم العادية التي تمت مبادلتها أسهم خزينة كانت قد اشترتها شركة العربي قبل ثلاث سنوات من عملية الاندماج بسعر ٤,٥ ريال. وتتفق عملية الاندماج هذه وشروط أسلوب اندماج الحقوق، ويتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج.

ولم يكن من المتاح معرفة سعر السوق لأسهم شركة العدوى في تاريخ الاندماج. وكانت حقوق المساهمين في شركة العدوى ١,٦ ريال لكل سهم من الأسهم العادية. وقد برر أعضاء مجلس إدارة شركة العربي معدل التبادل للأسهم العادية لشركة العدوى على أساس أن قيمة الأصول الرأسمالية كانت أقل من المقرر.

وكانت الميزانيتان العموميتان للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ على النحو التالي:

شركة العربي وشركة العدوي
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

	شركة العربي	شركة العدوي
الأصـــول		
النقدية	٥٠ ٠٠٠ ريال	(١ ٨٠٠) ريال
أوراق القبض	٤٢ ٠٠٠	
أوراق القبض المخصومة	(١٥ ٠٠٠)	
مدينو فوائد مستحقة	١ ٤٥٠	
حسابات العملاء	٦٨ ٠٠٠	٦٨ ٨٠٠
مدينون ـ شركة العدوى	٢٥ ٠٠٠	
المخزون	١٧٧ ٠٠٠	٢٢ ٥٠٠
الاستثمار في رأس مال شركة العدوى	٧٠ ٠٠٠	
الأصول الرأسمالية	٢٩٠ ٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
متجمع الاستهلاك	(٤٠ ٠٠٠)	(٦٠ ٠٠٠)
أصول أخرى	٤٢ ٠٠٠	٣ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٧١٠ ٤٥٠ ريال	٢٧٢ ٥٠٠ ريال
الالتزامات وحقوق المساهمين		
أوراق الدفع	٤٥ ٠٠٠ ريال	٢٥ ٠٠٠ ريال
دائنو فوائد مستحقة	٣٠٠	٤ ٧٥٠
حسابات الموردين	٨٥ ٤٠٠	٣٣ ٨٠٠
دائنون ـ شركة العربي		٢٥ ٠٠٠
التزامات مستحقة أخرى	١٣ ٠٠٠	٩ ٠٧٥
قرض سندات ١٦٪ يستحق في غرة ربيع الثاني ١٤٠٣ هـ.		١٠٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، قيمة إسمية للسهم ٥ ريالات.	٣٠٠ ٠٠٠	

أسهم رأس المال، قيمة إسمية للسهم ريالاً واحداً.		٤٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	١١٦ ٧٥٠	٣٤ ٨٧٥
إجمالي الالتزامات وحقوق المساهمين	٧١٠ ٤٥٠ ريال	٢٧٢ ٥٠٠ ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

١ ـ كانت بيانات قائمتي الدخل للشركتين عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ كما يلي:

	شركةالعربي	شركةالعدوى
صافي المبيعات	٦٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٠٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات	٥٥٠ ٠٠٠	١٨٩ ١٢٥
صافي الدخل	٥٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٨٧٥ ريال

٢ ـ قامت شركة العربي بتحويل مبلغ ١٣ ٠٠٠ ريال في صورة برقية إلى بنك شركة العدوى في الثاني من المحرم ١٤٠٤ هـ لتغطية الرصيد المكشوف للنقدية وتوفير النقدية اللازمة لرأس المال العامل. ويعتبر هذا المبلغ (١٣ ٠٠٠ ريال) بمثابة سلفة إضافية لشركة العدوى.

٣ ـ تشتمل أوراق الدفع الخاصة بشركة العدوى على ورقة دفع تحت الطلب بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة ١٥٪ لرئيس مجلس إدارة شركة العربي، وهو ليس موظفاً بشركة العدوى. وهذه الورقة مؤرخة في غرة رجب ١٤٠٢ هـ، وتدفع الفوائد عنها في غرة رجب وغرة محرم من كل سنة. ويخص المتبقي من أوراق دفع شركة العدوى، والتي تم دفع الفوائد المستحقة عنها في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، شركة العربي التي قامت بخصمها لدى أحد البنوك.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة العربي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ.

ب ـ إعداد ورقة عمل لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها لشركة العربي والشركة التابعة. يجب أن تعكس الأرصدة الخاصة بشركة العربي قيود التسوية في المطلوب (أ). (مع تجاهل ضرائب الدخل).

الفصل الثامن
القوائم المالية الموحدة: أرباح وخسائر العمليات (المقابلة) بين شركات المجموعة:

CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: INTERCOMPANY PROFIT (GAINS) AND LOSSES:

قد تنطوي العمليات المتبادلة التي تحدث بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة على أرباح (مكاسب) أو خسائر. ومن بين هذه العمليات بيع البضاعة، وبيع الأصول الرأسمالية سواء الملموسة أو غير الملموسة. ويجب استبعاد الأرباح أو الخسائر التي قد تنتج عن مثل هذه العمليات عند إعداد القوائم المالية الموحدة، فهي لا تتحقق إلاّ بعد بيع الأصل إلى طرف خارجي. علاوة على ذلك، قد تحصل الشركة القابضة أو إحدى الشركات التابعة من سوق الأوراق المالية على سندات خاصة بإحدى شركات المجموعة، وقد تسفر هذه العملية أيضاً عن مكاسب أو خسائر للمجموعة ككل، ومثل هذه المكاسب أو الخسائر لا يجب أن تتضمنها قائمة الدخل سواء في الشركة القابضة أو التابعة، وإنما يجب إثباتها في قائمة الدخل الموحدة.

هذا ويطلق البعض على هذه العمليات التي تحدث بين شركات المجموعة الواحدة بالعمليات الوسيطة، باعتبار أن هذه العمليات لا تعتبر نهائية ولا يتحقق عنها أرباح أو خسائر إلا بعد حدوثها مع أطراف خارجية عن شركات المجموعة. أما في هذا المرجع فسوف نطلق عليها العمليات المقابلة، باعتبار أنها العمليات التي إذا حدثت في إحدى شركات المجموعة يكون الطرف المقابل لها في شركة أخرى داخل نفس المجموعة وليس طرفاً خارجياً. وبناءً على ذلك سوف نعرض في هذا الفصل كيفية استبعاد مثل هذه العمليات في

ورقة العمل. ومع أن الأمثلة التوضيحية التي سنعرضها تنطوي على أرباح ناتجة من العمليات المقابلة بين شركات المجموعة، فإن مثل هذه العمليات قد تنطوي أيضاً على خسائر.

أهمية استبعاد أو تضمين أرباح وخسائر العمليات المقابلة

Importance of Eliminating or Including Intercompany Profits (Gains) and Losses

يهمنا في بداية الأمر أن نركز على أهمية استبعاد الأرباح (والمكاسب) والخسائر المقابلة غير المحققة Unrealized، والاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المحققة Realized عند إعداد القوائم المالية الموحدة. إن عدم استبعاد الأرباح والخسائر المقابلة غير المحققة يؤدي إلى تضمين قائمة الدخل الموحدة ليس فقط بنتائج العمليات التي تحدث بين شركات المجموعة مع الأطراف الخارجية، وإنما تتضمن أيضاً نتائج العمليات التي تحدث بين شركات هذه المجموعة. فضلاً عن ذلك، فإن عدم استبعاد هذه الأرباح والخسائر المقابلة يهيىء الفرصة لإدارة الشركة القابضة للتلاعب في صافي الدخل ويعطيها الحرية للتحكم في قيمته. ومن ناحية أخرى، يؤدي عدم الاعتراف بالمكاسب والخسائر المحققة إلى عدم صحة صافي الدخل الموحد.

مبيعات البضاعة المقابلة Intercompany Sales of Merchandise

قد تكون الشركة المندمجة أحد العملاء أو الموردين الرئيسيين للشركة الدامجة، ولذلك تعتبر عمليات بيع البضاعة التي تتم بين شركات المجموعة الواحدة استجابة منطقية لهذا النوع من الاندماج الرأسي. فإذا حدثت مبيعات بين شركة قابضة (دامجة) وشركة تابعة (مندمجة) سوف نطلق عليها المبيعات المقابلة للبضاعة، باعتبار أن إثبات العملية كمبيعات في شركة سوف يقابلها في الشركة الأخرى إثبات لنفس العملية كمشتريات. وقد تتدفق البضاعة من الشركة القابضة إلى الشركة التابعة وعندئذٍ نطلق عليها المبيعات المقابلة من القابضة Downstream وإذا تدفقت البضاعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة نطلق عليها المبيعات المقابلة من التابعة Upstream. أما إذا تدفقت البضاعة من شركة

تـابعة إلى شـركة تـابعة أخـرى لنفس الشركـة القابضـة، فنطلق عليهـا المبيعـات المقابلة بين تابعتين Lateral. والجدير بـالذكـر أن عمليات بيـع البضاعـة المقابلة بين الشركة القـابضة وشـركتها التـابعة تشبـه عمليات شحن البضـاعة من المـركز الرئيسي إلى الفرع التي عرضناها في الفصل الثالث.

تسعير مبيعات البضاعة المقابلة بالتكلفة.

Intercompany Sales of Merchandise at Cost

قـد تتم مبيعات البضـاعة المقـابلة بسعر يعـادل التكلفة بـالنسبـة للشـركـة البائعة، وفي مثل هذه الحالة، سوف لا يختلف الأمر عند إجراء عمليـة الاستبعاد في ورقة العمل سواء قامت الشركة المشترية المنتمية إلى المجموعة ببيع البضاعة إلى طـرف خارجي أو احتفـظت بها ضمن المخـزون في تـاريـخ إعـداد القـوائم المالية الموحدة. فعلى سبيـل المثال، إذا افتـرضنا أن شـركة الجمعـان (الشركـة القـابضة) بـاعت خلال السنـة المنتهيـة في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ بضـاعـة تكلفتهـا ١٥٠ ٠٠٠ ريال إلى شركة الفوزان (الشركة التابعة) بسعـر بيع يعـادل تكلفة هـذه البضاعة. وقد تضمن المخزون السلعي في شركة الفـوزان في نهايـة سنة ١٤٠٧ جزءاً من البضاعة المشتراة من شـركة الجمعـان قيمته ٢٥ ٠٠٠ ريـال، وما زالت شركة الفوزان مدينة لشركة الجمعان بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال من قيمة هذه البضاعة. وبالإضافة للبضاعة التي تشتريها شركة الفوزان من الشركة القابضة، فهي تشتـري أيضـاً البضاعـة من موردين خـارجيين. فإذا علمنـا أن كلتا الشـركتين تطبق نـظام المخزون المستمر، فعندئذٍ تجري قيود اليومية في سجلات كل منهما على النحو التالي:

قيود اليومية عن البضاعة المبيعة
من الشركة القابضة إلى التابعة بالتكلفة

البيـــان	اليومية العامة بشركة الجمعان	اليومية العامة بشركة الفوزان
(١) باعت شركة الجمعان بضاعة إلى شركة الفوزان	١٥٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ المبيعات المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ١٥٠ ٠٠٠ المخزون	١٥٠ ٠٠٠ المخزون ١٥٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة
(٢) قيام شركة الفوزان بسداد جزء من تكلفة البضاعة المشتراة من الجمعان	١٣٥ ٠٠٠ النقدية ١٣٥ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة	١٣٥ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة ١٣٥ ٠٠٠ النقدية
(٣) قيام شركة الفوزان ببيع جزء من البضاعة المشتراة من شركة الجمعان (سعر البيع مفترض		١٦٠ ٠٠٠ المدينين (العملاء) ١٦٠ ٠٠٠ المبيعات ١٢٥ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة ١٢٥ ٠٠٠ المخزون

وبناءً على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الجمعان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بغرض توضيح كيفية معالجة مبيعات البضاعة المقابلة فقط.

شركة الجمعان والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة الجمعان	شركة الفوزان	الاستبعادات الزيادة (نقص)	البيانات الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات (والمصروفات) المقابلة				
الميزانية العمومية				
حسابات المدينين				
(والدائنين) المقابلة	١٥٠٠٠	(١٥٠٠٠)		

(*) تتم المقابلة بين المبيعات المقابلة وقدرها ١٥٠٠٠٠ ريال وتكلفة البضاعة المبيعة المقابلة في قائمة الدخل المستقلة لشركة الجمعان.

ومن الملاحظ في ورقة العمل السابقة، أن تكلفة البضاعة المبيعة في شركة الفوزان عن سنة ١٤٠٧ ، ومخزون آخر الفترة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لم يتأثرا بقيود الاستبعاد في ورقة العمل. ومن وجهة نظر الشركة الموحدة، نجد أن تكلفة البضاعة المبيعة في شركة الفوزان ومخزونها السلعي قد قوماً بالتكلفة، وهما بذلك لا ينطويان على أرباح أو خسائر مقابلة، ومن ثم يمكن القول بأن شركة الفوزان تقوم بدور الموزع إلى العملاء الخارجيين لشركة الجمعان.

الأرباح المقابلة غير المحققة في مخزون آخر الفترة

Unrealized Intercompany Profit in Ending Inventories

عندما تبيع إحدى شركات المجموعة بضاعة إلى شركة أخرى منتمية إلى نفس المجموعة بسعر يزيد عن التكلفة، فعندئذٍ تنطوي العملية على ربح إجمالي. وقد يتساوى هامش الربح الإجمالي أو يقل أو يزيد عن الهامش على المبيعات الأخرى التي تتم مع أطراف خارجية. ولا يتحقق الربح الإجمالي في الشركة البائعة إلّا بعد قيام الشركة المشترية ببيع البضاعة إلى أطراف خارجية. وبالتالي، إذا تضمن المخزون في تاريخ إعداد الميزانية الموحدة بضاعة سبق

شرائها من إحدى شركات المجموعة سيؤدي ذلك إلى تقويم مخزون الشركة المشترية بالزيادة من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل. وعندئذٍ سنجد أن المبلغ الزائد في قيمة مخزون آخر الفترة بالشركة المشترية يعادل الربح الإجمالي غير المحقق في الشركة البائعة، ولذلك يجب استبعاد هذا المبلغ في ورقة العمل عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

فإذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) بدأت خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ في بيع بضاعة إلى شركة النصر (الشركة القابضة) بهامش ربح إجمالي قدره ٢٠٪ من سعر البيع وقد كانت مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر خلال العام مبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال، تبقى منها في مخزون شركة النصر بضاعة قيمتها ٤٠ ٠٠٠ ريال في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وفي ذلك التاريخ كانت شركة النصر مدينة لشركة الهلال بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال من ثمن هذه البضاعة. فإذا علمنا أن كلتا الشركتين تطبق نظام المخزون المستمر، فعندئذٍ تجري القيود المحاسبية في سجلات كل منهما على النحو التالي:

قيود اليومية عن البضاعة المبيعة من شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة بربح إجمالي

البيـــان	اليومية العامة بشركة النصر	اليومية العامة بشركة الهلال
(١) قيام شركة الهلال ببيع بضاعة إلى شركة النصر	١٢٠ ٠٠٠ المخزون ١٢٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة	١٢٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة ١٢٠ ٠٠٠ المبيعات المقابلة ٩٦ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ٩٦ ٠٠٠ المخزون
(٢) قيام شركة النصر بسداد جزء من ثمن البضاعة إلى شركة الهلال.	٩٠ ٠٠٠ حسابات الدائنين المقابلة ٩٠ ٠٠٠ النقدية	٩٠ ٠٠٠ النقدية ٩٠ ٠٠٠ حسابات المدينين المقابلة
(٣) قيام شركة النصر ببيع جزء من البضاعة المشتراة من شركة الهلال (سعر البيع مفترض).	١٠٠ ٠٠٠ المدينين (العملاء) ١٠٠ ٠٠٠ المبيعات ٨٠ ٠٠٠ تكلفة البضاعة المبيعة ٨٠ ٠٠٠ المخزون	

ونعرض فيما يلي تحليلاً يوضح الربح الإجمالي على مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

تحليل الربح الإجمالي في شركة تابعة مملوكة
جزئياً على البضاعة المبيعة إلى الشركة القابضة

	سعر البيع	التكلفة	الربح الإجمالي ٢٠٪
	ريـال	ريـال	ريـال
مخزون أول العام	٠٠٠٠	٠٠٠٠	٠٠٠٠٠٠
يضاف: المبيعات	١٢٠ ٠٠٠	٩٦ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠
جملة فرعية	١٢٠ ٠٠٠	٩٦ ٠٠٠	٢٤ ٠٠٠
يطرح: مخزون آخر العام	٤٠ ٠٠٠	٣٢ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	٨٠ ٠٠٠	٦٤ ٠٠٠	١٦ ٠٠٠

ويتضح من التحليل السابق أن الربح الإجمالي المقابل على مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر قدره ٢٤ ٠٠٠ ريال، وأن المبلغ الذي تحقق من هذا الربح المقابل من خلال مبيعات شركة النصر إلى الأطراف الخارجية قدره ١٦ ٠٠٠ ريال أما المبلغ المتبقي من الربح المقابل والذي لم يتحقق وقدره ٨ ٠٠٠ ريال فهو متضمن في مخزون شركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل بالنسبة للمبيعات المقابلة التي تمت من شركة الهلال إلى شركة النصر عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الجزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ.

القيد (ب):

١٢٠ ٠٠٠		المبيعات المقابلة ـ شركة الهلال
	٩٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ـ شركة الهلال
	١٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ شركة النصر
	٨ ٠٠٠	المخزون ـ شركة النصر.

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والربح المقابل غير المحقق في المخزون.

ويلاحظ من القيد السابق أنه يحقق ثلاثة أهداف هي: (١) استبعاد قيمة وتكلفة مبيعات شركة الهلال إلى شركة النصر، لتفادي تضخيم القوائم المالية الموحدة التي يجب أن تعكس العمليات التي تتم بين مجموعة الشركات والأطراف الخارجية فقط، (٢) استبعاد الربح المقابل من تكلفة البضاعة المبيعة بشركة النصر، ويترتب على ذلك إظهار تكلفة المبيعات بتكلفتها الفعلية بالنسبة للمجموعة ككل، (٣) تخفيض القيمة الموحدة للمخزون إلى التكلفة الفعلية بالنسبة للمجموعة ككل.

وإذا أثبتنا قيد الاستبعاد السابق في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة سوف يظهر كما يلي (علماً بأن قيمة وتكلفة المبيعات للأطراف الخارجية هي بيانات افتراضية):

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات				
المبيعات	٥ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٧ ٠٠٠ ٠٠٠
المبيعات المقابلة		١٢٠ ٠٠٠	(١٢٠ ٠٠٠) (ب)	
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٤ ١٠٠ ٠٠٠	٧٦٠ ٠٠٠	(١٦ ٠٠٠) (ب)	٤ ٨٤٤ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة		٩٦ ٠٠٠	(٩٦ ٠٠٠) (ب)	
الميزانية العمومية				
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	(٣٠ ٠٠٠)	٣٠ ٠٠٠		
المخزون	٩٠٠ ٠٠٠	٤٧٥ ٠٠٠	(٨ ٠٠٠) (ب)	١ ٣٦٧ ٠٠٠

ويجب أن نلاحظ أن الفرق بين المبيعات المقابلة المستبعدة وقدرها ١٢٠ ٠٠٠ ريال وإجمالي تكلفة البضاعة المبيعة المستبعدة وقدرها ١١٢ ٠٠٠ ريال (١٦ ٠٠٠ + ٩٦ ٠٠٠ ريال = ١١٢ ٠٠٠ ريال) هو مبلغ ٨٠٠٠ ريال ـ يعادل مبلغ الأرباح المقابلة المستبعدة من المخزون. وهذا المبلغ (٨٠٠٠ ريال) يمثل أرباح مقابلة غير محققة بالنسبة لشركة الهلال (الشركة البائعة للبضاعة). ويجب أن يؤخذ هذا المبلغ في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة الهلال عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ، وكذلك حساب الأرباح المحتجزة في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ وسوف نوضح هذه الإجراءات في الجزء التالي.

وإذا تمت المبيعات المقابلة بمعرفة شركة قابضة أو شركة تابعة مملوكة كلياً، فعندئذٍ لا يكون هناك أثر على حقوق الأقلية في صافي الدخل أو الخسارة، لأن الشركة البائعة في مثل هذه الحالة لا يكون بها مساهمي أقلية. وطبقاً لذلك، يكون من الأهمية بمكان أن نحدد نوع وطبيعة الشركة البائعة وحسابات دفتر الأستاذ التي تتأثر بعمليات الاستبعاد في ورقة العمل (فيما يتعلق بمبيعات

البضاعة المقابلة) حتى يمكن تحديد حصة الأقلية في صافي الدخل أو الخسارة الناتج عن مبيعات البضاعة التي تتم بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة أو أي شركة أخرى تابعة لها.

الربح المقابل في مخزون أول وآخر الفترة

Intercompany Profit in Beginning and Ending Inventories

تصبح عملية استبعاد مبيعات البضاعة المقابلة في ورقة العمل معقدة عندما نأخذ في الاعتبار الأرباح المقابلة في مخزون أول الفترة بالشركة المشترية. فيفترض بصفة عامة، عند استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تحقق الربح المقابل المتضمن في مخزون أول الفترة بالشركة المشترية عند قيامها ببيع هذا المخزون إلى أطراف خارجية خلال الفترة المحاسبية التالية. أما الربح المقابل في مخزون آخر الفترة يبقى بدون تحقق حتى نهاية الفترة.

فإذا تتبعنا مثالنا في الجزء السابق، وافترضنا أن مبيعات البضاعة المقابلة بمعرفة شركة الهلال إلى شركة النصر خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ تم تحليلها على النحو التالي:

تحليل الربح الإجمالي على البضاعة المبيعة
من شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة

	سعر البيع	التكلفة	إجمالي الربح (٢٠٪)
	ريال	ريال	
مخزون أول العام	٤٠ ٠٠٠	٣٢ ٠٠٠	٨ ٠٠٠
يضاف: المبيعات	١٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
جملة فرعية	١٩٠ ٠٠٠	١٥٢ ٠٠٠	٣٨ ٠٠٠
يطرح: مخزون نهاية العام	٦٠ ٠٠٠	٤٨ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة	١٣٠ ٠٠٠	١٠٤ ٠٠٠	٢٦ ٠٠٠

ويفترض أن شركة الهلال قد أقفلت حسابي المبيعات المقابلة وتكلفة المبيعات المقابلة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ في حساب ملخص

الدخل ومن ثم في حساب الأرباح المحتجزة. ويعني ذلك أن الأرباح المحتجزة بشركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تزيد بمبلغ ٧٦٠٠ ريال (٩٥٪ من مبلغ ٨٠٠٠ ريال، قيمة الربح المقابل غير المحقق المتضمن في مخزون نهاية سنة ١٤٠٧ بشركة النصر). أما المبلغ المتبقي من الربح غير المحقق في ١٤٠٧/١٢/٣٠ وقدره ٤٠٠ ريال، فيخص حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الهلال ـ الشركة البائعة للبضاعة. ونوضح الحقائق السابقة في قيد الاستبعاد والتسوية التالي الذي يجري في ورقة العمل في ١٤٠٨/١٢/٣٠:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (ب):

٧٦٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٨٠٠٠ ريال × ٩٥٪)
٤٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٨٠٠٠ ريال × ٥٪)
١٥٠ ٠٠٠		المبيعات المقابلة ـ الهلال
	١٢٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ـ الهلال
	٢٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ النصر
	١٢ ٠٠٠	المخزون ـ النصر

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والربح المقابل غير المحقق في المخزون.

الربح المقابل في المخزون والتكييف المحاسبي لحقوق الأقلية

Intercompany Profit in Inventories and Amount of Minority Interest

لقد كان للمحاسبين دوراً ملحوظاً في معالجة الأرباح المقابلة الناتجة من عمليات شراء وبيع البضاعة بمعرفة الشركات التابعة المملوكة جزئياً. وهناك **اتفاق عام على ضرورة استبعاد كل الأرباح المقابلة غير المحققة في مخزون آخر الفترة الموجود بالشركة التابعة المملوكة جزئياً عند إعداد القوائم المالية الموحدة، ويصدق**

ذلك القول سواء أكانت المبيعات من شركة قابضة، أم من شركة تابعة مملوكة بالكامل. ولا يوجد مثل هذا الاتفاق بالنسبة لمعالجة الربح المقابل المتضمن في مخزون الشركة القابضة أو التابعة إذا كانت البضاعة مبيعة من شركة تابعة مملوكة جزئياً. وفي هذا الصدد يوجد مدخلين بديلين:

فوفقاً للمدخل الأول يستبعد الربح المقابل بنسبة حقوق ملكية الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة. ويعتمد هذا المدخل على «نظرية الشركة القابضة» في إعداد القوائم المالية الموحدة (راجع الفصل الخامس)، حيث تعتبر حقوق الأقلية بمثابة التزام من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة. فإذا نظرنا إلى مساهمي الأقلية كدائنين خارجيين Outside Crditors فعندئذٍ يتحقق الربح المقابل المتضمن في مخزون آخر الفترة بالشركة القابضة بقدر حصة حقوق الأقلية في أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة.

أما في المدخل الثاني، فيتم استبعاد كل الربح المقابل. ويتفق هذا المدخل مع «نظرية الوحدة» عند إعداد القوائم المالية الموحدة (راجع الفصل الخامس)، حيث تعتبر حقوق الأقلية بمثابة جزء من جملة ملكية مساهمي مجموعة الشركات الموحدة. وإذا نظرنا إلى مساهمي الأقلية كملاك للأصول الموحدة بنسبة ملكيتهم فعندئذٍ لا يتحقق نصيبهم في الأرباح المقابلة بالمخزون.

هذا وقد وافق المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في البحث المحاسبي رقم ٥١ على المدخل الثاني، ويتضح ذلك من الفقرة التالية(١):

«لا تتأثر قيمة الربح المقابل (أو الخسارة) الواجب استبعاده.. بوجود حقوق للأقلية، لأن الاستبعاد الكامل للربح أو الخسارة المقابلة يتسق مع الافتراض بأن القوائم الموحدة تمثل المركز المالي ونتائج العمليات لشركة أعمال مستقلة. ويمكن عند استبعاد الربح (أو الخسارة) المقابل توزيعه بنسبة حقوق الأغلبية والأقلية».

---

(١) ARB No.51, «Consolidated Financial Statements,» AICPA (New York: 1959), P.45.

وطبقاً لذلك، يجب أن يؤخذ في الاعتبار الأرباح أو الخسائر المقابلة الناتجة من بيع البضاعة بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة أو إلى شركة أخرى تابعة للشركة القابضة نفسها، سواء عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة، أو عند حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة. ولتحقيق ذلك يجب زيادة صافي دخل الشركة التابعة بالربح المقابل المحقق عن مخزون أول الفترة السابق شراؤه بمعرفة إحدى شركات المجموعة، وتخفيض صافي دخلها بالربح المقابل غير المحقق عن مخزون آخر الفترة السابق شراؤه بمعرفة إحدى شركات المجموعة. والجدير بالذكر يؤدي عدم تنفيذ ذلك الأسلوب إلى تأثر صافي الدخل الموحد بكل الأرباح المقابلة وسوف نوضح في صفحات تالية كيفية تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة تابعة مملوكة جزئياً تقوم ببيع بضاعة إلى الشركة القابضة أو شركة تابعة أخرى مملوكة لها.

هل يجب استبعاد صافي الربح أم إجمالي الربح؟

Should Net Profit or Gross Profit be Eliminated?

يرى بعض المحاسبين أنه من الملائم استبعاد صافي الربح بدلاً من إجمالي الربح عند تحديد قيمة المخزون الموحد. ولكن المبرر النظري لهذا الرأي ضعيفاً إلى حد ما. فمن ناحية، يؤدي استبعاد صافي الربح المقابل إلى رسملة مصروفات العمليات (البيعية والإدارية) في المخزون الموحد. ومن المعروف أن المصروفات البيعية تعالج دائماً كتكاليف زمنية، وأحياناً في الظروف غير العادية قد يتم رسملة بعض المصروفات الإدارية في المخزون كتكاليف منتج. ومن ناحيةٍ أخرى، يستلزم تحديد صافي الدخل من بضاعة معينة اللجوء إلى العديد من الافتراضات لتوزيع التكاليف العامة أو المشتركة.

المبيعات المقابلة من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة:

Intercompany sales of plant assets and intangible assets

تختلف المبيعات المقابلة من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة عن المبيعات المقابلة من البضاعة في مظهرين أساسيين. الأول هو أن المبيعات من الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة بين شركات المجموعة الواحدة تكون في الغالب من العمليات التي يندر حدوثها. وعلى العكس من ذلك، نجد أن المبيعات المقابلة من البضاعة تتكرر باستمرار، بمجرد إقرار برنامج المبيعات. أما المظهر الثاني، فهو أن الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة بطبيعتها أصول طويلة الأجل نسبياً، ولذا فإن تحقق المكاسب أو الخسائر من بيع هذه الأصول إلى أطراف خارجية لا يتم إلا على مدى عدة فترات محاسبية. وعلى العكس من ذلك، نجد أن الأرباح المقابلة في المخزون الموحد الذي يظهر في نهاية الفترة المحاسبية تتحقق عادةً خلال عمليات البيع إلى الأطراف الخارجية في الفترة المحاسبية التالية.

ومن المتوقع أن يكون لهذه الاختلافات تأثيراً على قيود استبعاد المكاسب أو الخسائر المقابلة الناتجة من عمليات بيع الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة كما سيتضح ذلك في الجزء التالي.

المكاسب المقابلة عن بيع الأراضي:

Intercompany Gain on Sale of Lands:

إذا افترضنا أن شركة النصر (الشركة القابضة) باعت خلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ قطعة أرض إلى شركة الهلال (شركة تابعة مملوكة جزئياً) بمبلغ ٠٠٠ ١٧٥ ريال، بينما كانت تكلفتها تبلغ ٠٠٠ ١٢٥ ريال. وقد حصلت شركة الهلال على قطعة الأرض لإنشاء مبناً جديداً. وعندئذٍ يمكن لكلتا الشركتين تسجيل هذه العمية على النحو التالي:

قيود اليومية عن قطعة الأرض المبيعة من
الشركة القابضة إلى الشركة التابعة المملوكة جزئياً

اليومية العامة بشركة النصر	اليومية العامة بشركة الهلال
٠٠٠ ١٧٥ د النقدية	٠٠٠ ١٧٥ د الأراضي
٠٠٠ ١٢٥ الأراضي	٠٠٠ ١٧٥ النقدية
٠٠٠ ٥٠ المكسب المقابلة عن الأرض المبيعة	إثبات شراء قطعة أرض من شركة النصر
إثبات بيع قطعة أرض إلى شركة الهلال	

ويجب عند إعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ أن تظهر الأرض بتكلفتها التاريخية بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل، ويجب أيضاً استبعاد المكسب المقابل وقدره ٠٠٠ ٥٠ ريال لأنه لم يتحقق من خلال عملية مع أي طرف خارج المجموعة. ونوضح فيما يلي قيد الاستبعاد اللازم إجراؤه في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بورقة العمل.

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد بورقة عمل جزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (جـ):

٠٠٠ ٥٠ المكاسب المقابلة عن الأرض المبيعة ـ شركة النصر

٠٠٠ ٥٠ الأراضي ـ شركة الهلال

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة عن الأرض المبيعة.

وبناءً على ذلك تظهر عملية الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية
الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
المكاسب المقابلة عن الأرض المبيعة	٥٠ ٠٠٠		(٥٠ ٠٠٠) (جـ)	
الميزانية العمومية				
الأراضي		١٧٥ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (جـ)	١٢٥ ٠٠٠

ولأن الأراضي تعتبر أصل غير قابل للاستهلاك، فإن شركة الهلال لن تجر أي قيود تؤثر بها على قيمة الأراضي في السنوات التالية إلا إذا قامت ببيع هذه الأرض إلى طرف خارج المجموعة أو إعادتها مرة أخرى إلى شركة النصر. وبالرغم من ذلك، فطالما أن شركة الهلال تمتلك هذه الأرض في الفترات المحاسبية التالية، فستظهر في دفاترها وفقاً للتكلفة التي تحملتها وقدرها ١٧٥ ٠٠٠ ريال، ويعني ذلك أنها تظهر بمبلغ أكبر من اللازم قدره ٥٠ ٠٠٠ ريال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. ولأن المكاسب من بيع هذه الأرض وقدرها ٥٠ ٠٠٠ ريال أقفلت في حساب الأرباح المحتجزة بشركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ فالأمر يستلزم استبعادها أيضاً في نهاية سنة ١٤٠٨ والسنوات التالية على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

(القيد (جـ)

مدين	دائن	البيان
٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ شركة النصر
	٥٠ ٠٠٠	الأراضي ـ شركة الهلال.

استبعاد المكاسب غير المحققة من الأرض المبيعة لشركة الهلال.

ومن الواضح أن قيد الاستبعاد لم يؤثر على حقوق الأقلية في صافي الدخل أو في صافي أصول الشركة التابعة لأن المكاسب غير المحققة جميعها متعلقة بالشركة القابضة، البائعة.

وإذا افترضنا أن شركة الهلال بدلاً من تشييد مبنى على قطعة الأرض قامت ببيعها إلى طرف خارجي خلال السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بمبلغ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال، فعندئذٍ تسجل شركة الهلال عملية البيع على النحو التالي:

قيد اليومية في شركة تابعة عن بيع
قطعة الأرض إلى طرف خارجي

٢٠٠ ٠٠٠		النقدية
	١٧٥ ٠٠٠	الأراضي
	٢٥ ٠٠٠	المكاسب من الأرض المبيعة.

إثبات بيع قطعة أرض إلى طرف خارجي.

ونتيجة العملية السابقة، يجب أن تتضمن قائمة الدخل الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ مكاسب محققة قدرها ٧٥ ٠٠٠ ريال. ويتكون هذا المبلغ من ٢٥ ٠٠٠ ريال مكاسب مسجلة بمعرفة شركة الهلال، ومبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال، المكاسب المقابلة من عملية بيع الأرض بمعرفة شركة النصر إلى شركة الهلال منذ سنتين مضت. ونوضح في القيد التالي كيفية استبعاد هذه العملية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بورقة العمل:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية

القيد (جـ)

٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ شركة النصر
	٥٠ ٠٠٠	المكاسب من الأرض المبيعة ـ شركة النصر.

إثبات الاعتراف بالمكاسب عن الأرض السابق بيعها من شركة النصر إلى شركة الهلال نتيجة قيام شركة الهلال ببيع

الأرض إلى طرف خارجي.

المكاسب المقابلة من بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك:

Interocompany Gain on Sale of Depreciable Plant Asset:

عنـد بيع الأصـول الخاضعـة لـلاستهـلاك، من شـركـة إلى أخـرى داخـل المجموعة، يؤدي مصروف الاستهلاك السنوي إلى تباين ملحوظ في قيد استبعـاد المكاسب المقابلة سواء من قيمة الأصل الذي يظهر بالميزانية العموميـة الموحـدة أو من مصـروف الاستهلاك الـذي يظهـر بقائمـة الدخـل المـوحـدة.

المكـاسب المقابلة في تاريخ بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك:

Intercompany Gain on Date of Sale of Depreciable Plant Asset:

تتشابه عملية الاستبعاد في ورقة العمل في تاريخ البيع بالنسبـة لعملية بيـع مقابلة لأصل قابل للاستهلاك مع عملية الاستبعـاد السابق استخـدامها في عمليـة بيع مقابلة للأرض. ففي تاريخ البيع، لا تجري الشركـة المشتريـة قيد استهـلاك للأصل الذي تم الحصول عليه. ولتوضيح ذلك، نفترض أن شركة الهلال (شركة تـابعة مملوكـة جزئيـاً) بـاعت في ١٤٠٧/١٢/٣٠ إلى شـركـة النصـر (الشـركـة القابضة) آلة كانت بياناتها على النحو التالي:

بيانات عن الآلة المبيعة من شركة تابعة
مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة.

سعر بيع الآلة إلى شركة النصر	٦٠ ٠٠٠	ريال
تكلفة الآلة بالنسبة لشركة الهلال عندما حصلت		
عليها في ١٤٠٥/١/٢ هـ.	٥٠ ٠٠٠	ريال
القيمة المتبقاة المقدرة:		
بالنسبة لشركة الهلال، في ١٤٠٥/١/٢.	٤ ٠٠٠	ريال
بالنسبة لشركة النصر، في ١٤٠٧/١٢/٣٠	٤ ٠٠٠	ريال
العمر الإنتاجي للآلة:		
بالنسبة لشركة الهلال، في ١٤٠٥/١/٢	١٠	سنوات
بالنسبة لشركة النصر، في ١٤٠٧/١٢/٣٠	٥	سنوات
مصروفات الاستهلاك السنوي (طريقة القسط الثابت)		
بالنسبة لشركة الهلال، (٤٦ ٠٠٠ ريال × ١٠٪)	٤ ٦٠٠	ريال
بالنسبة لشركة النصر، (٥٦ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪)	١١ ٢٠٠	ريال

وبناءً على هذه البيانات يجب على كلتا الشركتين المحاسبة عن عملية البيع في ١٤٠٧/١٢/٣٠ على النحو التالي:

قيد اليومية عن آلة مبيعة من شركة
تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة

اليومية العامة بشركة النصر	اليومية العامة بشركة الهلال
٦٠ ٠٠٠ الآلة	٦٠ ٠٠٠ النقدية
٦٠ ٠٠٠ النقدية	١٣ ٨٠٠ مجمع الاستهلاك (٤ ٦٠٠ ريال × ٣)
	٥٠ ٠٠٠ الآلة
	٢٣ ٨٠٠ المكاسب المقابلة من الآلة المبيعة
إثبات شراء آلة من شركة الهلال	إثبات بيع آلة إلى شركة النصر

ونوضح في القيد التالي عملية الاستبعاد في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تاريخ عملية البيع المقابلة للآلة:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (د)

٢٣ ٨٠٠		المكاسب المقابلة من الآلة المبيعة ـ شركة الهلال
	٢٣ ٨٠٠	الآلة ـ شركة النصر

استبعاد المكاسب غير المحققة من الآلة المبيعة.

ويترتب على قيد الاستبعاد السابق إظهار الآلة في الميزانية العمومية الموحدة وفقاً للقيمة الدفترية لشركة الهلال ـ الشركة البائعة، وذلك كما يلي:

أثر استبعاد المكاسب غير المحققة
على الآلة المبيعة من الشركة التابعة إلى الشركة القابضة

تكلفة الآلة بالنسبة لشركة النصر (الشركة القابضة التي حصلت على الآلة)	٦٠ ٠٠٠	ريال
يطرح: المبلغ المستبعد ـ المكاسب المقابلة	٢٣ ٨٠٠	
الفرق ـ يعادل التكلفة (٥٠ ٠٠٠ ريال) مطروحاً منها مجمع الاستهلاك (١٣ ٨٠٠ ريال) بشركة الهلال (الشركة التابعة البائعة).	٣٦ ٢٠٠	ريال

هذا، ونوجه النظر إلى أن المكاسب المقابلة من بيع الآلة وقدرها ٢٣ ٨٠٠ ريال يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية عن سنة ١٤٠٧ في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزئياً ـ وهي الشركة البائعة. وسوف يؤخذ هذا المبلغ أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة في شركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما سنوضحه في صفحات تالية.

معالجة المكاسب المقابلة في الفترات التالية لتاريخ بيع أصل رأسمالي قابل للاستهلاك:

Intercompany Gain Subsequent to Date of Sale of Depreciable Plant Asset:

يجب أن يستبعد المكسب المقابل الملائم من مصروف استهلاك الأصل المباع إلى إحدى شركات المجموعة. ونوضح في القيد التالي عملية الاستبعاد اللازم إجراؤها في ورقة العمل بتاريخ ١٤٠٨/١٢/٣٠ (أي بعد مرور سنة على بيع الآلة من الشركة التابعة المملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة).

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل الجزئية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (د)

٢٢ ٦١٠		**الأرباح المحتجزة ـ شركة الهلال** (٢٣ ٨٠٠ ريال × ٩٥٪)
١ ١٩٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٣ ٨٠٠ ريال × ٥٪)
٤ ٧٦٠		مجمع الاستهلاك ـ شركة النصر
	٢٣ ٨٠٠	الآلة ـ شركة النصر
	٤ ٧٦٠	مصروف الاستهلاك ـ شركة النصر

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة عن الآلة والاستهلاك المرتبط بها. وتم حساب المكاسب في الاستهلاك كما يلي (٢٣٨٠٠ ريال × ٢٠٪ = ٤ ٧٦٠ ريال، بافتراض أن العمر الإنتاجي للإله خمس سنوات).

ولأنه تم إقفال المكاسب المقابلة من بيع الآلة في حساب الأرباح المحتجزة لشركة الهلال، فإن قيد الاستبعاد الذي يجري في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بورقة العمل سوف يصحح الزيادة في رصيد الأرباح المحتجزة أول العام بشركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. علاوة على ذلك، يجب تسجيل

حصة الأقلية في المبلغ الزائد بحساب الأرباح المحتجزة أول الفترة. ويمكن التحقق من استبعاد ذلك الجزء من المكاسب المقابلة من مصروف استهلاك شركة النصر على النحو التالي:

التحقق من استبعاد الجزء من المكاسب
المقابلة من مصروف استهلاك الشركة القابضة

مصروف الاستهلاك السنوي بشركة النصر	
(٦٠٠٠٠ - ٤٠٠٠ ريال) × ٢٠٪	١١٢٠٠ ريال
مصروف الاستهلاك السنوي مقدر على أساس عمر إنتاجي قدره خمس سنوات، محسوباً على أساس القيمة الدفترية بشركة الهلال في تاريخ البيع (٣٦٢٠٠ - ٤٠٠٠ ريال) × ٢٠٪	٦٤٤٠
الفرق ـ يعادل الجزء من المكاسب المقابلة المتضمن في مصروف استهلاك شركة النصر.	٤٧٦٠

المكاسب المقابلة المتضمنة في الاستهلاك وحقوق الأقلية:

Intercompany Gain in Depreciation and Minorty Interest:

يعتبر الجزء من المكاسب المقابلة المتضمن في مصروف استهلاك الشركة التي حصلت على الأصل، من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل، بمثابة مكاسب محققة للشركة التي باعت هذا الأصل. فالاستهلاك، طبقاً لوجهة النظر هذه، يعتبر في جوهره بيع غير مباشر لجزء من الآلة إلى عملاء شركة النصر ـ وهي الشركة التي حصلت على الآلة. فالمنتجات التي تصنعها شركة النصر بواسطة هذه الآلة يتم تسعيرها بمبلغ يكفي لتغطية تكاليف تصنيع هذه المنتجات بما فيها مصروف الاستهلاك.

وطبقاً لذلك، فإن قيد الاستبعاد الذي تم إجراؤه في ١٤٠٨/١٢/٣٠ في الصفحة السابقة، والذي جعلنا فيه مصروف استهلاك شركة النصر دائناً بمبلغ ٤٧٦٠ ريال، سيؤدي إلى زيادة صافي دخل شركة الهلال عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وهذه الزيادة ينبغي أخذها في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية

في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠، وكذلك عند تحديد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة في ذلك التاريخ، وهو الأمر الذي سنوضحه في صفحات تالية:

المكاسب المقابلة في السنوات التالية:

Intercompany Gain in Later Years:

يجب أن تعكس قيود الاستبعاد عن السنوات المتبقاة من العمر الإنتاجي للأصل المباع بمكاسب مقابلة عن حقيقة هامة، وهي أن المكاسب المقابلة المتضمنة في مصروف الاستهلاك السنوي للشركة التي حصلت على الأصل تمثل مكاسب مقابلة محققة للشركة البائعة. فعلى سبيل المثال، يجب أن يكون قيد الاستبعاد في ورقة العمل التي تعد في ١٤٠٩/١٢/٣٠ (أي بعد مرور سنتين على بيع الآلة من شركة تابعة مملوكة جزئياً إلى الشركة القابضة) على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد التسوية في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ

القيد (د)

مدين	دائن	البيان
١٨٠٨٨		الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٢٣٨٠٠ - ٤٧٦٠) × ٩٥٪
٩٥٢		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٣٨٠٠ - ٤٧٦٠) × ٥٪
٩٥٢٠		مجمع الاستهلاك ـ النصر (٤٧٦٠ ريال × ٢ سنة)
	٢٣٨٠٠	الآلة ـ النصر
	٤٧٦٠	مصروف الاستهلاك ـ النصر

استبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة في الآلة ومصروف الاستهلاك المرتبط بها.

ويتضح مما سبق تماثل مبلغي الطرف الدائن في قيدي الاستبعاد عن سنتي ١٤٠٨ و ١٤٠٩ ـ وعموماً سوف تظل مبالغ الطرف الدائن دون تغيير في قيود

الاستبعـاد التي ستجري خـلال الفترة المتبقـاة من العمر الإنتـاجي للأصـل، لأن الشركة القابضة تستخدم طريقة القسط الثابت في حسـاب مصروف الاستهـلاك. ومن الملاحظ أن إجمالي كـل من حسابي الأربـاح المحتجزة وحقـوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة وقدره ١٩٠٤٠ ريال (١٨٠٨٨ + ٩٥٢ ريـال) يمثل الجزء غير المحقق من رصيد المكاسب المقابلة أول سنة ١٤٠٩ . وفي أي سنـة تالية بعـد ذلك، سـوف ينخفض الجزء غيـر المحقق من المكاسب المقـابلة كما يتضـح ذلـك من الملخص التـالي للطرف المـدين من قيـد الاستبعـاد في ورقـة العمل:

شركة النصر والشركة التابعة

قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية ـ الطرف المدين فقط

في ٣٠ من ذي الحجة من سنة ١٤١٠ حتى سنة ١٤١٢ هـ

	سنة ١٤١٠	سنة ١٤١١	سنة ١٤١٢
الطرف المدين			
الأرباح المحتجزة ـ شركة الهلال	١٣٥٦٦	٩٠٤٤	٤٥٢٢
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٧١٤	٤٧٦	٢٣٨
مجمع الاستهلاك ـ شركة النصر	١٤٢٨٠	١٩٠٤٠	٢٣٨٠٠

وفي نهـايـة سنـة ١٤١٢ سـوف تتحقق كـل المكـاسب المقـابلة وقـدرهـا ٢٣٨٠٠ ريـال، من خلال تحميـل أعباء الاستهـلاك السنويـة في شركـة النصر. وبعـد ذلك يجـري قيـد الاستبعـاد الـلازم في ورقـة العمـل لتسجيـل بيـع الآلـة أو تخريدها على النحو التالي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤١٣/١٢/٣٠ هـ

٢٣ ٨٠٠		مجمع الاستهلاك ـ شركة النصر
	٢٣ ٨٠٠	الآلة ـ شركة النصر

استبعاد المكاسب المقابلة في الآلة ومجمع الاستهلاك المرتبط بها.

الإيجار المقابل في ظل الإيجار البيعي والإيجار الرأسمالي:

Intercompany Lease of Property Under Capital/sales-Type Lease:

قد تستأجر إحدى شركات المجموعة الأراضي والمباني، أو الأجهزة والمعدات من شركة أخرى أو أكثر من شركات المجموعة، وقد تتم العملية بأسلوب الإيجار البيعي (Sales-Type Lease) بالنسبة للمؤجر والإيجار الرأسمالي (Capital Lease) بالنسبة للمستأجر. وفي مثل هذه الحالة يجب إمساك عدة حسابات للإيجار بدفتر الأستاذ سواء لدى المؤجر أو المستأجر.

ولتوضيح ذلك، نفترض أنه في الثاني من محرم ١٤٠٣ استأجرت شركة الهلال (التابعة المملوكة بالكامل) الة من شركة النصر (القابضة) بعقد ايجار بيعي مدته أربع سنوات بإيجار سنوي قدره ١٠ ٠٠٠ ريال يدفع مقدماً. وتنص شروط العقد على أن للشركة المستأجرة (شركة الهلال) الحق في شراء هذه الآلة في نهاية العقد بمبلغ ١ ٠٠٠ ريال تسدد في الثاني من محرم ١٤٠٧ . وقد كانت الشركة التابعة (المستأجرة) على علم بمعدل الفائدة الضمني في الشركة القابضة (المؤجرة) الذي يبلغ ٨٪، وهو أقل من معدل الفائدة الذي يمكن أن تقترض به الشركة التابعة من الغير. ويقدر العمر الاقتصادي للآلة المؤجرة بست سنوات، ونفترض أن قيمتها بعد هذه الفترة تساوي صفراً. وقد كانت تكلفة الأصل المؤجر في حساب المخزون بدفتر أستاذ الشركة القابضة المؤجرة (شركة النصر) مبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال، ولم تكن هناك تكلفة مباشرة لعملية التأجير:

هذا وقد تم حساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، والتي تمثل صافي استثمارات شركة النصر في عقد الإيجار، على النحو التالي:

	ريال
القيمة الحالية لمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال تحصل سنوياً لمدة أربع سنوات بمعدل ٨٪ (١٠ ٠٠٠ ريال × ٣,٥٧٧ ٠٩٧)	٣٥ ٧٧١
القيمة الحالية لمبلغ ١٠٠٠ ريال تستحق بعد أربع سنوات بمعدل ٨٪	٧٣٥
صافي استثمار الشركة المؤجرة (شركة النصر) في عقد الإيجار	٣٦ ٥٠٦

وبناءً على المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيود اليومية في دفاتر كل من شركة النصر (القابضة) وشركة الهلال (التابعة) خلال السنة الأولى من عقد الإيجار والتي تنتهي في ١٤٠٣/١٢/٣٠ هـ.

قيود اليومية العامة
في دفاتر الشركة القابضة (المؤجرة)
عن السنة الأولى لعقد الإيجار البيعي المبرم مع الشركة التابعة

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

من	إلى	
٤١ ٠٠٠		مدينى الإيجار المقابل
		[(١٠ ٠٠٠ ريال × ٤) + ١٠٠٠ ريال]
٣٠ ٠٠٠		تكلفة بضاعة مبيعة مقابلة.
	٣٦ ٥٠٦	المبيعات المقابلة
	٤ ٤٩٤	إيرادات فوائد المقابلة غير المحققة
		(٤١ ٠٠٠ ريال - ٣٦ ٥٠٦ ريال)
	٣٠ ٠٠٠	لمخزون
		إثبات عقد إيجار بيعي مبرم مع شركة الهلال

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ.

١٠ ٠٠٠ النقدية

١٠ ٠٠٠ مديني الإيجار المقابل.

إثبات تحصيل الدفعة الأولى من عقد الإيجار المبرم مع الشركة التابعة.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٢١٢٠ إيرادات الفوائد المقابلة غير المحققة

[(٣١ ٠٠٠ ريال - ٤ ٤٩٤ ريال) × ٨٪)]

٢ ١٢٠ إيراد الفوائد المقابل.

إثبات الاعتراف بالفوائد المكتسبة عن السنة الأولى من عقد الايجار البيعي المبرم مع الشركة التابعة.

قيود اليومية العامة

في دفاتر الشركة التابعة (المستأجرة)

عن السنة الأولى لعقد الإيجار البيعي المبرم مع الشركة القابضة

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

٣٦٥٠٦ المعدات المستأجرة - إيجار رأسمالي

٣٦ ٥٠٦ دائني الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي (الصافي)

إثبات عقد إيجار رأسمالي مع الشركة القابضة.

القيد في ٢ محرم ١٤٠٣ هـ

١٠ ٠٠٠ دائني الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي (الصافي)

١٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات سداد الدفعة الأولى من عقد الإيجار المبرم مع الشركة القابضة.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٢ ١٢٠ مصروف الفوائد المقابل

[(٣٦ ٥٠٦ ريال - ١٠ ٠٠٠ ريال) × ٨٪]

٢ ١٢٠ الفوائد المستحقة المقابلة.

إثبات الفوائد المستحقة على التزامات عقد الإيجار عن السنة المنتهية في ١٤٠٣/١٢/٣٠هـ.

القيد في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٦ ٠٨٤ مصروف الاستهلاك

(٣٦ ٥٠٦ ريال × $\frac{١}{٦}$)

٦ ٠٨٤ المعدات المستأجرة ـ إيجار رأسمالي.

إثبات مصروف الاستهلاك (بطريقة القسط الثابت) عن السنة الأولى من عقد الإيجار (تم استخدام العمر الاقتصادي للأصل المستأجر ويقدر بست سنوات لأن العقد يشتمل على حق شراء الأصل في نهاية فترة التعاقد).

الحسابات بدفتر أستاذ الشركة القابضة المؤجرة

عقد إيجار بيعي مع شركة تابعة

مديني الإيجار المقابل

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار	٤١ ٠٠٠		٤١ ٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٣	تحصيل الدفعة الأولى		١٠ ٠٠٠	٣١ ٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٤	تحصيل الدفعة الثانية		١٠ ٠٠٠	٢١ ٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٥	تحصيل الدفعة الثالثة		١٠ ٠٠٠	١١ ٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٦	تحصيل الدفعة الرابعة		١٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠
٢ محرم ١٤٠٧	تحصيل مقابل منح حق الشراء للمستأجر		١ ٠٠٠	—

إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار (٤١٠٠٠ ريال - ٣٦٥٠٦ ريال)		٤٤٩٤	٤٤٩٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	فوائد لمدة سنة (٣١٠٠٠ ريال - ٤٤٩٤ ريال) × ٨٪	٢١٢٠		٢٣٧٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	فوائد لمدة سنة (٢١٠٠٠ ريال - ٢٣٧٤ ريال) × ٨٪	١٤٩٠		٨٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	فوائد لمدة سنة (١١٠٠٠ ريال - ٨٨٤ ريال) × ٨٪	٨٠٩		٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	فوائد لمدة سنة (١٠٠٠ ريال - ٧٥ ريال) × ٨٪	٧٥		-

إيراد الفوائد المقابل

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	فوائد سنة ١٤٠٣ هـ		٢١٢٠	٢١٢٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	قيد الإقفال	٢١٢٠		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	فوائد سنة ١٤٠٤		١٤٩٠	١٤٩٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقفال	١٤٩٠		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	فوائد سنة ١٤٠٥		٨٠٩	٨٠٩
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقفال	٨٠٩		-
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	فوائد سنة ١٤٠٦		٧٥	٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقفال	٧٥		-

الحسابات بدفتر أستاذ الشركة التابعة المستأجرة
عقد إيجار بيعي مع الشركة القابضة
معدات مستأجرة - إيجار رأسمالي

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار الرأسمالي	٣٦٥٠٦		٣٦٥٠٦
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	استهلاك سنة ١٤٠٣		٦٠٨٤	٣٠٤٢٢
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	استهلاك سنة ١٤٠٤		٦٠٨٤	٢٤٣٣٨
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	استهلاك سنة ١٤٠٥		٦٠٨٤	١٨٢٥٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	استهلاك سنة ١٤٠٦		٦٠٨٤	١٢١٧٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	استهلاك سنة ١٤٠٧		٦٠٨٥	٦٠٨٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	استهلاك سنة ١٤٠٨		٦٠٨٥	-

دائني الإيجار المقابل - إيجار رأسمالي

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٢ محرم ١٤٠٣	بداية عقد الإيجار الرأسمالي		٣٦٥٠٦	٣٦٥٠٦
٢ محرم ١٤٠٣	سداد الدفعة الأولى	١٠٠٠٠		٢٦٥٠٦
٢ محرم ١٤٠٤	(١٠٠٠٠ ريال - ٢١٢٠ ريال فوائد)	٧٨٨٠		١٨٦٢٦
٢ محرم ١٤٠٥	(١٠٠٠٠ ريال - ١٤٩٠ ريال فوائد)	٨٥١٠		١٠١١٦
٢ محرم ١٤٠٦	(١٠٠٠٠ ريال - ٨٠٩ ريال فوائد)	٩١٩١		٩٢٥
٢ محرم ١٤٠٧	(١٠٠٠ ريال - ٧٥ ريال فوائد)	٩٢٥		—

مصروف الفوائد المقابل

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	(٢٦٥٠٦ ريال × ٨٪)	٢١٢٠		٢١٢٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	قيد الإقفال		٢١٢٠	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	(١٨٦٢٦ ريال × ٨٪)	١٤٩٠		١٤٩٠
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقفال		١٤٩٠	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	(١٠١١٦ ريال × ٨٪)	٨٠٩		٨٠٩
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقفال		٨٠٩	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	(٩٢٥ ريال × ٨٪)	٧٥		٧٥
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقفال		٧٥	—

مصروف الاستهلاك المقابل

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣	(قيد الإقفال)		٦٠٨٤	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤	قيد الإقفال		٦٠٨٤	—
٣٠ ي الحجة ١٤٠٥	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٥	قيد الإقفال		٦٠٨٤	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦	قيد الإقفال		٦٠٨٤	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٧	قيد الإقفال		٦٠٨٤	—
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	(٣٦٥٠٦ ريال ÷ ٦ سنوات)	٦٠٨٤		٦٠٨٤
٣٠ ذي الحجة ١٤٠٨	قيد الإقفال		٦٠٨٤	—

ونعرض فيما يلي قيدي الاستبعاد اللذين يظهرا في ورقتي العمل المتعلقتين بشركة النصر والشركة التابعة لها وذلك عن السنتين الأولى والثانية من عقد الإيجار الرأسمالي (نوجه النظر إلى أن استبعاد كل من مصروف وإيراد الفوائد المقابل يتم عن طريق وضعهما على سطر واحد في ورقة العمل، ولذلك لا يظهرا في قيدي الاستبعاد).

شركة النصر والشركة التابعة
قيد استبعاد في ورقة العمل
في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٣ هـ

٢٦ ٥٠٦		دائني الإيجار المقابل ـ شركة الهلال
٢ ١٢٠		الفوائد المستحقة المقابلة ـ شركة الهلال
٢ ٣٧٤		إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة ـ شركة النصر
٣٦ ٥٠٦		المبيعات المقابلة ـ شركة النصر
	٣٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ـ شركة النصر
	٣١ ٠٠٠	مديني الإيجار المقابل ـ شركة النصر
	٥٤٢٢	الآلات المستأجرة ـ إيجار رأسمالي ـ شركة الهلال (٣٦ ٥٠٦ ريال − ٣٠ ٠٠٠ ريال − ١ ٠٨٤ ريال)
	١٠٨٤	مصروف الاستهلاك ـ شركة الهلال (٣٦ ٥٠٦ ريال − ٣٠ ٠٠٠ ريال) × $\frac{1}{6}$

استبعاد الحسابات المقابلة المتعلقة بعقد الإيجار المبرم مع الشركة التابعة وتأجيل الاعتراف بجزء من الربح الإجمالي غير المحقق الناتج عن عقد الإيجار البيعي.

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة العمل
في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٤هـ

١٨ ٦٢٦ دائني الإيجار المقابل ـ شركة الهلال
١ ٤٩٠ الفوائد المستحقة المقابلة ـ شركة الهلال
٨٨٤ إيراد الفوائد المقابلة غير المحققة ـ شركة النصر
٥٤٢٢ الأرباح المحتجزة ـ شركة النصر
(٣٦ ٥٠٦ ريال - ٣٠ ٠٠٠ ريال) - ١ ٠٨٤ ريال)

٢١ ٠٠٠ مديني الإيجار المقابل ـ شركة النصر
٤٣٣٨ الآلات المستأجرة ـ إيجار رأسمالي ـ شركة الهلال
(٥ ٤٢٢ ريال - ١ ٠٨٤ ريال)
١ ٠٨٤ مصروف الاستهلاك ـ شركة الهلال

استبعاد الحسابات المقابلة المتعلقة بعقد الإيجار المبرم مع الشركة التابعة وتأجيل الاعتراف بجزء من الربح الإجمالي غير المحقق الناتج عن عقد الإيجار البيعي.

وإذا أمعنا النظر في القيدين السابقين نجد أنهما ينطويان على نفس خصائص قيود استبعاد البضاعة والآلات والتي عرضناها في جزء سابق. فعلى سبيل المثال، ترتب على قيد الاستبعاد الخاص بسنة ١٤٠٣ هـ، استبعاد المبيعات المقابلة في الشركة القابضة وقدرها ٣٦ ٥٠٦ ريال، وتكلفة البضاعة المبيعة وقدرها ٣٠ ٠٠٠ ريال، لأن الآلة المؤجرة كانت تظهر في حساب مخزون الشركة القابضة، وقد حدث عقد الإيجار البيعي في سنة ١٤٠٣ هـ. ويمثل مصروف استهلاك الشركة التابعة (المستأجرة) عن سنة ١٤٠٣ هـ وقدره ١٠٨٤ ريال الجزء المحقق من ربح المبيعات المقابلة. وقد تم في قيد سنة ١٤٠٤ هـ تخفيض الربح الإجمالي غير المحقق وقدره ٦ ٥٠٦ ريال (٣٦٥٠٦ ريال - ٣٠ ٠٠٠ ريال = ٦٥٠٦ ريال) عن طريق تخفيض مصروف استهلاك الشركة التابعة سنة ١٤٠٣ هـ بمبلغ ١٠٨٤ ريال.

المكاسب المقابلة من بيع أصول غير ملموسة:

Intercompany Gain on Sale of Intangible Asset:

تتشابه إجراءات الاستبعاد في ورقة العمل بالنسبة للمكاسب المقابلة من بيع أصول غير ملموسة مع الإجراءات التي استخدمناها بصدد المكاسب المقابلة عن بيع أصول قابلة للاستهلاك باستثناء عدم وجود حساب مجمع للاستنفاد. وتتحقق المكاسب المقابلة غير المحققة في الشركة البائعة من خلال مصروف الاستنفاد الدوري الذي يسجل بمعرفة الشركة المشترية.

الحصول على سندات إحدى شركات المجموعة الموحدة:

Acquisition of Affiliate's Bonds:

تعتبر الأرباح (المكاسب) أو الخسائر المقابلة الناتجة من عمليات بيع البضاعة، والأصول الرأسمالية، والأصول غير الملموسة التي تحدث بين شركات المجموعة الموحدة بمثابة مكاسب أو خسائر غير محققة في تاريخ البيع. ولكن، في حالة السندات، قد تتحقق المكاسب أو الخسائر المقابلة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل عندما تحصل إحدى شركات المجموعة من سوق الأوراق المالية على سندات مصدرة بمعرفة شركة أخرى منتمية إلى نفس المجموعة. وفي مثل هذه الحالة تعتبر مكاسب أو خسائر محسوبة Imputed، لأن العملية لم تتم بين الشركتين مباشرة. ومن المتوقع عدم ظهور مكاسب أو خسائر مقابلة محققة أو غير محققة عندما تحصل إحدى شركات المجموعة بطريقة مباشرة على السندات من شركة أخرى منتمية إلى نفس المجموعة، والسبب في ذلك أن تكلفة الاستثمار في الشركة التي تحصل على السندات قد تتفق تماماً مع سعر إصدار هذه السندات في الشركة المصدرة.

مثال توضيحي عن الحصول على سندات مصدرة بمعرفة إحدى شركات المجموعة:

Illustration of Acquisition of Affiliate's Bonds:

نفترض أن شركة *الهلال* (شركة تابعة مملوكة جزئياً) أصدرت في غرة محرم ١٤٠٧ سندات في اكتتاب عام قيمتها الإسمية ٥٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل

فائدة ١٠٪ وتستحق في غرة محرم ١٤١٢ . وقد أصدرت السندات بسعر يحقق عائد للمستثمرين قدره ١٢٪. وتستحق الفوائد سنوياً في غرة محرم. وقد تجاهلنا في هذا المثال تكاليف إصدار هذه السندات. وعلى ضوء هذه المعلومات يكون صافي المحصل من إصدار هذه السندات بمعرفة شركة الهلال مبلغ ٤٦٣ ٩٥٢ ريال تم حسابها على النحو التالي:

حساب المحصل من السندات المصدرة
بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً

القيمة الحالية لمبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال يدفع بعد خمس سنوات بمعدل فائدة ١٢٪ تدفع سنوياً (٥٠٠ ٠٠٠ ريال × ٠,٥٦٧٤٢٧)	٢٨٣ ٧١٣ ريال
يضاف القيمة الحالية لمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال تدفع سنوياً لمدة خمس سنوات بمعدل ١٢٪ (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٣,٦٠٤٧٧٦)	١٨٠ ٢٣٩
المحصل من إصدار السندات	٤٦٣ ٩٥٢

وخلال السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠ تقوم شركة الهلال بإعداد قيود اليومية التالية عن السندات، ويتضمن ذلك استنفاد خصم إصدار السندات باستخدام طريقة الفائدة الفعلية:

قيود اليومية في شركة تابعة
مملوكة جزئياً عن السندات المصدرة
شركة الهلال
اليومية العامة

غرة محرم ١٤٠٧	النقدية		٤٦٣ ٩٥٢
	خصم إصدار السندات		٣٦ ٠٤٨
	السندات	٥٠٠ ٠٠٠	

إثبات إصدار سندات بمعدل ١٠٪ تستحق في غرة محرم ١٤١٢ بخصم إصدار لتحقق عائد قدره ١٢٪.

٥٥ ٦٧٤ مصروف الفوائد (٤٦٣ ٩٥٢ × ١٢٪)

٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ

٥٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة (٥٠٠ ٠٠٠ × ١٠٪)

٥ ٦٧٤ خصم إصدار السندات.

إثبات استحقاق الفوائد السنوية على السندات

التي تحمل معدل ١٠٪.

وبناءً على القيد السابق يصبح رصيد حساب خصم الإصدار في ١٤٠٧/١٢/٣٠ مبلغ ٣٠ ٣٦٤ ريال (٣٦ ٠٤٨ - ٥ ٦٧٤ ريال = ٣٠ ٣٧٤ ريال). فإذا افترضنا أن شركة النصر (الشركة القابضة) كان لديها في ١٤٠٧/١٢/٣٠ نقدية سائلة متاحة للاستثمار، وكان معدل العائد السائد في السوق في ذلك التاريخ ١٥٪، فإنه من الممكن الحصول على سندات شركة الهلال التي تحمل معدل ١٠٪ بخصم معقول. ولذلك، قامت شركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ بشراء بعضاً من السندات السابق إصدارها بمعرفة شركة الهلال قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال (أي ما يعادل ٦٠٪ من إجمالي السندات المصدرة بقيمة ٥٠٠ ٠٠٠ ريال). وقد دفعت شركة النصر مقابل حصولها على هذه السندات مبلغ ٢٥٧ ١٧٥ ريال بالإضافة إلى الفوائد المستحقة لمدة عام (٣٠٠ ٠٠٠ ريال × ١٠٪ = ٣٠ ٠٠٠ ريال). وقد تم حساب تكلفة شراء السندات كما يلي:

حساب تكلفة السندات التي حصلت عليها
الشركة القابضة من السندات السابق إصدارها
بمعرفة شركة تابعة مملوكة جزئياً

القيمة الحالية لمبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ريال تحصل بعد أربع سنوات ١٧١ ٥٢٦ ريال
بمعدل فائدة سنوي ١٥٪ (٣٠٠ ٠٠٠ ريال × ٠,٥٧١٧٥٣)
القيمة الحالية لمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال يحصل سنوياً لمدة
أربع سنوات بمعدل ١٥٪ ٨٥ ٦٤٩
(٣٠ ٠٠٠ ريال × ٢,٨٥٤٩٧٨)
التكلفة التي تحملتها شركة النصر للحصول على سندات
قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. ٢٥٧ ١٧٥

وطبقاً لذلك تقوم شركة النصر بإجراء القيد التالي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لتسجيل حصولها على سندات شركة الهلال:

قيد اليومية في الشركة القابضة لتسجيل
حصولها من السوق المفتوحة على سندات سبق
إصدارها بمعرفة شركتها التابعة المملوكة جزئياً

٢٥٧ ١٧٥		الاستثمار في سندات شركة الهلال
٣٠ ٠٠٠		الفوائد المستحقة المدينة المقابلة
	٢٨٧ ١٧٥	النقدية

إثبات الحصول على سندات قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال سبق إصدارها بمعرفة شركة الهلال بمعدل فائدة ١٠٪ وتستحق في غرة محرم سنة ١٤١٢، وكذلك تسجيل الفوائد المستحقة عن فترة سنة.

وعندما تقوم الشركة القابضة بإبلاغ شركة الهلال بحصولها على السندات من السوق، تقوم شركة الهلال بإجراء القيد التالي في ١٤٠٧/١٢/٣٠ لتسجيل العملية المقابلة فيما يتعلق بالجزء المصدر من سنداتها:

قيد اليومية في شركة تابعة مملوكة جزئياً لتسجيل الجزء المقابل من سنداتها المصدرة الذي حصلت عليه الشركة القابضة من سوق الأوراق المالية

٣٠٠ ٠٠٠		السندات
١٨ ٢٢٤		خصم إصدار السندات المقابلة (٣٠٣٧٤ × ٠,٦)
٣٠ ٠٠٠		الفوائد المستحقة (٥٠ ٠٠٠ × ٠,٦)
	٣٠٠ ٠٠٠	السندات المقابلة
	١٨ ٢٢٤	خصم إصدار السندات.
	٣٠ ٠٠٠	الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة.

تحويل السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة من السوق المفتوحة والحسابات المرتبطة بها إلى حسابات مقابلة.

ومن وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل يعتبر حصول شركة النصر على سندات سبق إصدارها بمعرفة شركة الهلال كما لو كان وفاء معجلاً أو استرداداً مبكراً للسندات مما يؤدي إلى مكاسب محققة قدرها ٢٤ ٦٠١ ريال يتم حسابها كما يلي:

حساب المكاسب المحققة على السندات السابق إصدارها بواسطة الشركة التابعة وحصلت عليها الشركة القابضة من السوق المفتوحة

القيمة الدفترية لسندات شركة الهلال التي حصلت عليها شركة النصر في ١٤٠٧/١٢/٣٠ (٣٠٠ ٠٠٠ ريال - ١٨ ٢٢٤ ريال)	٢٨١ ٧٧٦ ريال
يطرح: تكلفة استثمار شركة النصر	٢٥٧ ١٧٥
المكاسب المحققة عن الاسترداد المبكر للسندات	٢٤ ٦٠١

ولا تثبت المكاسب المحققة السابقة في السجلات المحاسبية سواء في

الشركة القابضة أو الشركة التابعة. وبدلاً من ذلك يعترف بها في قيد الاستبعاد الذي يجري في ورقة العمل التي تعد في ١٤٠٧/١٢/٣٠ كما يلي:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (هـ)

٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ـ شركة الهلال
	١٨ ٢٢٤	خصم إصدار السندات المقابلة ـ شركة الهلال
	٢٥٧ ١٧٥	الاستثمار في سندات شركة الهلال ـ شركة النصر
	٢٤ ٦٠١	المكاسب عن الوفاء المبكر للسندات ـ شركة الهلال

استبعاد السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة والاعتراف بالمكاسب نتيجة استرداد هذه السندات (لم تأخذ في الاعتبار آثار ضرائب الدخل).

تحويل المكاسب الناتجة من استرداد السندات:

Disposition of Gain on Extinguishment of Bonds

يلاحظ من قيد الاستبعاد السابق، أن المكاسب المحققة نتيجة حصول شركة النصر على سندات شركتها التابعة تم نسبتها إلى شركة الهلال ـ الشركة التابعة. وهذه المعالجة تعتمد على افتراض مؤداة أن حصول الشركة القابضة على سندات شركتها التابعة من سوق الأوراق المالية يعد بمثابة وفاء مبكر للسندات بمعرفة التابعة. ويعني ذلك، أن الشركة القابضة تعمل كوكيلة للشركة التابعة في سوق الأوراق المالية، ومن ثم تنسب المكاسب إلى الشركة التابعة. وفي ظل هذا المدخل الموحد، يمكن القول أن المحاسبة عن المكاسب الناتجة من الحصول على سندات الشركة التابعة هي نفسها التي كانت ستتبع فيما لو قامت الشركة التابعة باسترداد السندات بمعرفتها.

وعلى ضوء ما تقدم يتم الإفصاح عن كل المكاسب المحققة وقدرها

٢٤ ٦٠١ ريال في قائمة الدخل الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وإذا كانت الأهمية النسبية لقيمة المكاسب مرتفعة يجب الإفصاح عنها كعنصر غير عادي Extraordinary item بعد خصم ضرائب الدخل المستحقة عنها.

حقوق الأقلية في المكاسب الناتجة من الحصول على السندات:

Minority Interest in Gain on Extinguishment of Bonds:

كما أشرنا في الجزء السابق تنسب المكاسب الناتجة عن حصول شركة النصر على السندات إلى شركتها التابعة المملوكة جزئياً. ويترتب على ذلك، أن تؤخذ هذه المكاسب في الاعتبار عند حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، وتؤخذ هذه المكاسب أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة في ١٤٠٧/١٢/٣٠. وسوف نوضح ذلك في صفحات تالية.

المحاسبة عن المكاسب في السنوات التالية:

Accounting for Gain in Subsequent years:

نجد أن المكاسب المحققة في السنوات الأربع التالية لحصول شركة النصر على سندات شركة الهلال والتي لم تسجل في تاريخ الحصول على هذه السندات، قد سجلت ضمنياً بواسطة مجموعة الشركات الموحدة ككل من خلال الفروق بين قيمة المستنفد من خصم الإصدار بمعرفة شركة الهلال، والمستنفد من خصم الشراء بمعرفة شركة النصر. (ومن الضروري أن يكون هناك اتساق في برنامج استنفاد خصم السندات بين الشركة التي حصلت على السندات والشركة التي أصدرتها، ولذلك ينبغي على شركة النصر أن تستخدم طريقة الفائدة الفعلية التي تستخدمها شركة الهلال). ولتوضيح هذا المفهوم نعرض فيما يلي كيفية المحاسبة عن فوائد السندات بواسطة الشركتين عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

قيود اليومية المتعلقة بالسندات المقابلة في كل من الشركة القابضة والتابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	اليومية العامة بشركة النصر	اليومية العامة بشركة الهلال
غرة المحرم ١٤٠٨	٣٠ ٠٠٠ النقدية ٣٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة المدينة المقابلة إثبات تحصيل الفوائد المستحقة عن سندات شركة الهلال بمعدل ١٠٪ والتي تم شراؤها من السوق.	٣٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة ٢٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة ٥٠ ٠٠٠ النقدية إثبات سداد الفوائد المستحقة على سندات ١٠٪.
٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨	٣٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة المدينة المقابلة ٨ ٥٧٦ الاستثمار في سندات شركة الهلال ٣٨ ٥٧٦ إيراد الفوائد المقابلة استحقاق الفائدة السنوية على سندات شركة الهلال بمعدل ١٠٪ (١٧٥ ٢٥٧ ريال × ١٥٪ = ٣٨٥٧٦ ريال)	٣٣ ٨١٣ مصروف الفوائد المقابلة ٢٢ ٥٤٢ مصروف الفوائد ٣٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة الدائنة المقابلة ٢٠ ٠٠٠ الفوائد المستحقة ٣ ٨١٣ خصم إصدار السندات المقابلة ٢ ٥٤٢ خصم إصدار السندات إثبات استحقاق الفوائد المستحقة على سندات ١٠٪. وقد تم حساب الفوائد كما يلي: الفوائد المقابلة (٣٠٠ ٠٠٠ ريال - ٢٢٤ ١٨) × ١٢٪ = ٣٣ ٨١٣ ريال الفوائد الأخرى (٢٠٠ ٠٠٠ ريال - ١٥٠ ١٢) × ١٢٪ = ٢٢ ٥٤٢ ريال.

وبعد ترحيل قيود اليومية السابقة نوضح في الجزء التالي أثرها على حسابات دفتر الأستاذ المتعلقة بعملية السندات في كلتا الشركتين:

حسابات دفتر الأستاذ لشركة النصر (الشركة القابضة)
عن السندات المقابلة

الاستثمار في سندات شركة الهلال

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصول على سندات قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٥٧ ١٧٥		٢٥٧ ١٧٥
١٤٠٨/١٢/٣٠	الاستنفاد التراكمي لخصم الشراء (٣٨ ٥٧٦ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	٨ ٥٧٦		٢٦٥ ٧٥١
١٤٠٩/١٢/٣٠	الاستنفاد التراكمي لخصم الشراء (٣٩ ٨٦٣ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	٩ ٨٦٣		٢٧٥ ٦١٤
١٤١٠/١٢/٣٠	الاستنفاد التراكمي لخصم الشراء (٤١ ٣٤٢ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	١١ ٣٤٢		٢٨٦ ٩٥٦
١٤١١/١٢/٣٠	الاستنفاد التراكمي لخصم الشراء (٤٣ ٠٤٤ - ٣٠ ٠٠٠ ريال)	١٣ ٠٤٤		٣٠٠ ٠٠٠

إيراد الفوائد المقابلة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٨/١٢/٣٠	(٢٥٧ ١٧٥ ريال × ١٥٪)		٣٨ ٥٧٦	٣٨ ٥٧٦
١٤٠٨/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٣٨ ٥٧٦		٠٠ ٠٠٠
١٤٠٩/١٢/٣٠	(٢٦٥ ٧٥١ ريال × ١٥٪)		٣٩ ٨٦٣	٣٩ ٨٦٣
١٤٠٩/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٣٩ ٨٦٣		
١٤١٠/١٢/٣٠	(٢٧٥ ٦١٤ ريال × ١٥٪)		٤١ ٣٤٢	٤١ ٣٤٢
١٤١٠/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٤١ ٣٤٢		
١٤١١/١٢/٣٠	(٢٨٦ ٩٥٦ ريال × ١٥٪)		٤٣ ٠٤٤	٤٣ ٠٤٤
١٤١١/١٢/٣٠	قيد الإقفال	٤٣ ٠٤٤		

حسابات دفتر الأستاذ بشركة الهلال (الشركة التابعة)
عن السندات المقابلة

السندات المقابلة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٧/١٢/٣٠	السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة		٣٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠

خصم إصدار السندات المقابلة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	السندات التي حصلت عليها الشركة القابضة	١٨ ٢٢٤		١٨ ٢٢٤
٣٠/١٢/١٤٠٨	الاستنفاد (٣٣ ٨١٣ - ٣٠ ٠٠٠)		٣ ٨١٣	١٤ ٤١١
٣٠/١٢/١٤٠٩	الاستنفاد (٣٤ ٢٧١ - ٣٠ ٠٠٠)		٤ ٢٧١	١٠ ١٤٠
٣٠/١٢/١٤١٠	الاستنفاد (٣٤ ٧٨٣ - ٣٠ ٠٠٠)		٤ ٧٨٣	٥ ٣٥٧
٣٠/١٢/١٤١١	الاستنفاد (٣٥ ٣٥٧ - ٣٠ ٠٠٠)		٥ ٣٥٧	صفر

مصروف الفوائد

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠/١٢/١٤٠٧	(٣٠٠ ٠٠٠ - ١٨ ٢٢٤) × ١٢٪	٣٣ ٨١٣		٣٣ ٨١٣
٣٠/١٢/١٤٠٧	قيد الإقفال		٣٣ ٨١٣	—
٣٠/١٢/١٤٠٨	(٣٠٠ ٠٠٠ - ١٤ ٤١١) × ١٢٪	٣٤ ٢٧١		٣٤ ٢٧١
٣٠/١٢/١٤٠٨	قيد الإقفال		٣٤ ٢٧١	—
٣٠/١٢/١٤٠٩	(٣٠٠ ٠٠٠ - ١٠ ١٤٠) × ١٢٪	٣٤ ٧٨٣		٣٤ ٧٨٣
٣٠/١٢/١٤٠٩	قيد الإقفال		٣٤ ٧٨٣	—
٣٠/١٢/١٤١٠	(٣٠٠ ٠٠٠ - ٥ ٣٥٧) × ١٢٪	٣٥ ٣٥٧		٣٥ ٣٥٧
٣٠/١٢/١٤١٠	قيد الإقفال		٣٥ ٣٥٧	—

وإذا قارنا القيود السنوية لكل من حساب إيراد الفوائد المقابلة بشركة النصر وحساب مصروف الفوائد المقابلة بشركة الهلال، سنجد هناك فرقاً بين كلا الحسابين. ويتمثل هذا الفرق في تسجيل المكاسب المحققة وقدرها ٢٤ ٦٠١ ريال، وهي تلك التي لم تسجل عندما قامت شركة النصر بشراء سندات الشركة التابعة من سوق الأوراق المالية. ونوضح في الجدول التالي الفرق بين حسابي الفوائد المقابلة في كلتا الشركتين:

الفرق بين حساب إيراد الفوائد المقابلة في الشركة القابضة وحساب مصروف الفوائد المقابلة في الشركة التابعة يعادل المكاسب المحققة من حصول القابضة على سندات تابعة

السنة المنتهية في ١٢/٣٠	إيراد الفوائد المقابلة بشركة النصر	مصروف الفوائد المقابلة بشركة الهلال	الفرق - يمثل تسجيلاً للمكاسب المحققة
١٤٠٨	٣٨ ٥٧٦	٣٣ ٨١٣	٤ ٧٦٣ ريال
١٤٠٩	٣٩ ٨٦٣	٣٤ ٢٧١	٥ ٥٩٢
١٤١٠	٤١ ٣٤٢	٣٤ ٧٨٣	٦ ٥٥٩
١٤١١	٤٣ ٠٤٤	٣٥ ٣٥٧	٧ ٦٨٧
الجملة	١٦٢ ٨٢٥	١٣٨ ٢٢٠	٢٤ ٦٠١

وعلى ضوء المعلومات السابقة نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد الواجب إجراؤه في ورقة العمل في ١٤٠٨/١٢/٣٠ عن السندات وفوائدها:

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

القيد (هـ):

مدين	دائن	البيان
٣٨ ٥٧٦		إيراد الفوائد المقابلة ـ النصر
٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ـ الهلال
	١٤ ٤١١	خصم إصدار السندات المقابلة ـ الهلال
	٢٦٥ ٧٥١	الاستثمار في سندات الهلال ـ النصر
	٣٣ ٨١٣	مصروف الفوائد المقابلة ـ الهلال
	٢٣ ٣٧١	الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٢٤ ٦٠١ ريال × ٩٥٪).
	١ ٢٣٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٤ ٦٠١ × ٥٪).

استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة

القابضة وكذلك استبعاد مصروفات وإيرادات الفوائد المرتبطة بها، وزيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة بالشركة التابعة بقيمة المكاسب المحققة التي لم تستنفد بعد والناتجة من استرداد السندات، (لم تأخذ في الاعتبار أثر ضرائب الدخل).

ومن الأمور الهامة الواجب ملاحظتها في قيد الاستبعاد السابق، أنه أدى إلى تخفيض الدخل الموحد، قبل تحديد حقوق الأقلية، بمبلغ ٧٦٣ ٤ ريال (٥٧٦ ٣٨ - ٨١٣ ٣٣ ريال = ٧٦٣ ٤ ريال). وكما أشرنا آنفاً، فإن هذا الفرق يرجع إلى استبعاد كل من إيراد الفوائد المقابلة بالشركة القابضة ومصروف الفوائد المقابلة بالشركة التابعة. ومن الملاحظ أن عدم استبعاد الفوائد المقابلة بالطريقة السابقة سوف يؤدي إلى تضخيم الدخل (قبل حساب حقوق الأقلية) بمبلغ ٤٧٦٣ ريال عن سنة ١٤٠٨، ويرجع السبب في ذلك إلى أن كل المكاسب المحققة من شراء الشركة القابضة لسندات الشركة التابعة وقدرها ٦٠١ ٢٤ ريال تم الاعتراف بها في قائمة الدخل الموحدة عن سنة ١٤٠٧ - وهي السنة التي تم فيها الحصول على السندات، حيث جعلنا كل من حساب الأرباح المحتجزة لشركة الهلال، وحساب حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة دائنين بمبلغ ٦٠١ ٢٤ ريال من خلال قيد الاستبعاد.

ونوجه النظر أيضاً إلى أنه يجب أن ينسب تخفيض الدخل الموحد بمبلغ ٧٦٣ ٤ ريال (قبل حساب حقوق الأقلية) إلى الشركة التابعة، لأن المكاسب الأصلية المحسوبة التي ينتمي إليها هذا المبلغ سبق نسبتها إلى الشركة التابعة. وبناءً على ذلك، ينبغي أن يؤخذ هذا المبلغ (٧٦٣ ٤ ريال) في الاعتبار عند تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠. ويؤخذ هذا المبلغ أيضاً في الاعتبار عند تحديد الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وسوف نفصح عن هذه البيانات في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ في صفحات تالية في نهاية هذا الفصل.

قيد الاستبعاد في ورقة العمل في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٩ هـ:

نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد الواجب إجراؤه في ورقة العمل في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ (السنة الثانية من تاريخ حصول الشركة القابضة على سندات الشركة التابعة).

شركة النصر والشركة التابعة
قيد الاستبعاد في ورقة عمل جزئية
في ١٤٠٩/١٢/٣٠ هـ

القيد (هـ)

مدين	دائن	البيان
٣٩ ٨٦٣		إيراد الفوائد المقابلة ـ شركة النصر
٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ـ شركة الهلال
	١٠ ١٤٠	خصم إصدار السندات المقابلة ـ الهلال
	٢٧٥ ٦١٤	الاستثمار في سندات الهلال ـ النصر
	٣٤ ٢٧١	مصروف الفوائد المقابلة ـ الهلال
	١٨ ٨٤٦	الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٢٤ ٦٠١ - ٤ ٧٦٣) × ٩٥٪
	٩٩٢	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٢٤ ٦٠١ - ٤ ٧٦٣) × ٥٪.

استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة القابضة، وكذلك استبعاد إيرادات ومصروفات الفوائد المرتبطة بها، ثم زيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة للشركة التابعة بالمكاسب المحققة غير المستنفدة والناتجة عن استرداد السندات.

ونعتقد أنه من الملائم للطالب أن يقارن قيود الاستبعاد في ورقتي العمل للعامين ١٤١٠، ١٤١١. والجدير بالذكر أنه ليس من الضروري عندما تقوم شركة الهلال بدفع قيمة السندات بالكامل في تاريخ استحقاقها إجراء أي قيود استبعاد أخرى.

إعادة إصدار السندات المقابلة Reissuance of Intercompany Bonds

إذا قامت الشركة القابضة ببيع السندات التي سبق أن حصلت عليها قبل ميعاد استحقاقها إلى طرف خارجي، فيجب التوقف عن استنفاد المكاسب التي سبق تحقيقها عند الحصول على هذه السندات. وفي مثل هذه الحالة لا تتحقق المكاسب أو الخسائر الناتجة من عملية البيع بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة، ولكن يتطلب المنطق معالجة هذه المكاسب أو الخسائر كعلاوة أو خصم إصدار عند إجراء قيود الاستبعاد في ورقة العمل. ونظراً لأنه من النادر حدوث هذا النوع من إعادة الإصدار، فسوف لا نتناوله بالتفصيل في هذا المرجع.

مثال توضيحي عن أثر الأرباح (المكاسب) المقابلة على حقوق الأقلية:

حتى نتمكن من توضيح أثر الأرباح (المكاسب) المقابلة على حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزئياً، نعود إلى مثالنا المتعلق بشركة النصر وشركة الهلال التابعة لها والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٥٪. ونوجه النظر إلى أن قيود الاستبعاد التي سنعرضها الآن هي نفس القيود التي سبق إجراؤها في الصفحة رقم (٤٢٦) بالفصل السادس، وفي الصفحات أرقام ٥٥٦، ٥٦٤، ٥٦٧، ٥٨٢، من هذا الفصل. وسوف يلي هذه القيود قيد آخر لتعديل (وهو يختلف عن القيد الموجود في الصفحة رقم (٤٢٦)، بالفصل السادس) حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة.

فسوف نلاحظ من قيود الاستبعاد التالية، أن قيد الاستبعاد (و) ينطوي على التأثيرات الناتجة من قيود الاستبعاد الأخرى على صافي دخل الشركة التابعة، وذلك لتحديد صافي الدخل المعدل لهذه الشركة. وعلى ضوء ذلك يمكننا تحديد نسبة حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة. وفيما يلي شرح موجز لكل قيد:

قيد الاستبعاد (أ) أدى إلى زيادة تكاليف ومصروفات الشركة التابعة، ومن ثم

نقص صافي دخلها، الإجمالي ١٩٠٠٠ ريال.

قيد الاستبعاد (ب) أدى إلى تخفيض إجمالي الربح على مبيعات الشركة التابعة بمبلغ (١٢٠٠٠٠ - ٩٦٠٠٠ = ٢٤٠٠٠ ريال)، ويعني ذلك تحقق أرباح إجمالية بالشركة القابضة قدرها ١٦٠٠٠ ريال عن مبيعاتها للأطراف الخارجية. وبذلك يكون الأثر الصافي على صافي دخل الشركة التابعة هو انخفاضه بمبلغ ٨٠٠٠ ريال (١٤٠٠٠ - ١٦٠٠٠ = ٨٠٠٠ ريال).

قيد الاستبعاد (جـ) أدى إلى استبعاد حساب المكاسب من الشركة القابضة، وهذه العملية لم تؤثر على صافي دخل الشركة التابعة.

قيد الاستبعاد (د) أدى إلى استبعاد حساب المكاسب من الشركة التابعة ومن ثم تخفيض صافي دخلها بمبلغ ٢٣٨٠٠ ريال.

قيد الاستبعاد (هـ) نسب المكاسب الناتجة عن الوفاء المبكر للسندات إلى الشركة التابعة، وهذا أدى إلى زيادة صافي دخلها بمبلغ ٢٤٦٠١ ريال.

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة

نعرض في الصفحة رقم (٤١٩) ورقة العمل الجزئية اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة النصر وشركتها التابعة عن السنة المنتهية في ١٤٠٧/١٢/٣٠، علماً بأن البيانات التي وردت بها هي نفس البيانات التي تضمنتها ورقة العمل التي عرضناها في الصفحة رقم (٢٦٠) بالفصل الرابع). وبمقارنة البيانات تفصح عن نتيجة هامة، وهي أنه في حالة وجود أرباح مقابلة، وعند استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتيجة عمليات التابعة، لا يتطابق صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة، وكذلك لا تتطابق الأرباح المحتجزة الموحدة مع حسابي الأرباح المحتجزة بالشركة القابضة. (فالأرباح المحتجزة الموحدة قدرها ١٤٩٠٤٦١ ريال، وجملة الأرباح المحتجزة بالقابضة

هي ١ ٥٤٢ ٥٥٠ ريال + ٤ ٧٥٠ = ١ ٥٤٧ ٣٠٠ ريال). وسوف نوضح في المثال الشامل التالي كيفية التحقق من صافي الدخل الموحد، والأرباح المحتجزة الموحدة عندما تتضمن العمليات أرباح مقابلة.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ):

٤٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الهلال
٢٣٥ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الهلال
٣٧٩ ٢٥٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٣٨٤ ٠٠٠ - ٤ ٧٥٠)
٤ ٧٥٠		الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ النصر
٨١ ٧٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ النصر
١٦٢ ٠٠٠		الأصول طويلة الأجل ـ الهلال (١٧٦ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠ ريال)
٢٠ ٠٠٠		حق الاستئجار ـ الهلال (٢٥ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠ ريال)
٣٦ ١٠٠		الشهرة ـ النصر (٣٧ ٠٥٠ - ٩٥٠ ريال)
١٧ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الهلال
٢ ٠٠٠		مصروفات العمليات ـ الهلال
	١ ٢٢٩ ٣٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال ـ النصر
	٥٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الهلال
	٥٨ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٦١ ٠٠٠ - ٢ ٥٠٠ ريال)

يتضمن هذا القيد ما يلي:

١ ـ استبعاد الاستثمار المقابل وحسابات حقوق الملكية للتابعة في أول العام، وكذلك توزيعات التابعة.

٢ ـ تسوية استهلاك واستنفاد سنة ١٤٠٧ على الفروق بين القيم العادلة الجارية

والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة. وقد تم تحديدها كما يلي:

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليا
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠	—
استنفاد حق الاستئجار	٥ ٠٠٠	—
الإجمالي	١٧ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٣ - توزيع الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية في تاريخ الاندماج والقيم الدفترية للأصول الملائمة.

٤ - تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٦١ ٠٠٠ ريال)، وطرح نصيب الأقلية في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٢ ٥٠٠ ريال).

تابع قيود ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة):

القيد (ب):

١٢٠ ٠٠٠		المبيعات المقابلة ـ الهلال
	٩٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ المقابلة
	١٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ النصر
	٨ ٠٠٠	المخزون ـ النصر

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والأرباح غير المحققة في المخزون

القيد (جـ)

٥٠ ٠٠٠		المكاسب المقابلة من بيع الأراضي ـ النصر
	٥٠ ٠٠٠	الأراضي ـ الهلال

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة من بيع الأراضي.

القد (د):

٢٣ ٨٠٠		المكاسب المقابلة من بيع الآلة ـ الهلال
	٢٣ ٨٠٠	الآلة ـ النصر

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة من بيع الآلة.

القيد (هـ):

٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ـ الهلال
	١٨ ٢٢٤	خصم الإصدار على السندات المقابلة ـ الهلال
	٢٥٧ ١٧٥	الاستثمار في سندات الهلال ـ النصر
	٢٤ ٦٠١	المكاسب من الاسترداد المبكر للسندات ـ الهلال

استبعاد سندات الشركة التابعة التي حصلت عليها الشركة القابضة، والاعتراف بالمكاسب الناتجة من استرداد السندات.

القيد (و)

٣٩٤٠		حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
	٣٩٤٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة وتم حسابها كما يلي:

صافي دخل الشركة التابعة	١٠٥ ٠٠٠
التسويات والاستبعادت في ورقة العمل	
(أ) (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ ريال)	(١٩ ٠٠٠)
(ب)	(٨ ٠٠٠)
(د)	(٢٣ ٨٠٠)
(هـ)	٢٤ ٦٠١
صافي الدخل المعدل للشركة التابعة	٧٨ ٨٠١
نصيب الأقلية (٧٨ ٨٠١ ريال × ٥٪)	٣٩٤٠

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة عمل جزئية لإعداد القوائم المالية الموحدة وفقاً لأساس الملكية عن شركة تابعة مملوكة جزئياً بعد تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء
في ١٤٠٧/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات والتسويات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، أول العام	١ ٣٤٨ ٥٠٠	٣٨٤ ٠٠٠	(٣٧٩ ٢٥٠) (أ)	١ ٣٥٣ ٢٥٠
صافي الدخل	٣٥٢ ٦٠٠	١٠٥ ٠٠٠	(١٦١ ٨٣٩)*	٢٩٥ ٧٦١
جملة فرعية	١ ٧٠١ ١٠٠	٤٨٩ ٠٠٠	(٥٤١ ٠٨٩)	١ ٦٤٩ ٠١١
التوزيعات	١٥٨ ٥٥٠	٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	١ ٥٤٢ ٥٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٩١ ٠٨٩)	١ ٤٩٠ ٤٦١
الميزانية العمومية				
الالتزامات وحقوق الملكية				
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٥٨ ٥٠٠ (أ)	
			٣ ٩٤٠ (و)	٦٢ ٤٤٠
إجمالي الالتزامات			٦٢ ٤٤٠	٦٢ ٤٤٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال،				
القيمة الإسمية ١٠ ريالات		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٥٤٢ ٥٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٩١ ٠٨٩)	١ ٤٩٠ ٤٦١
الأرباح المحتجزة في التابعة	٤ ٧٥٠		(٤ ٧٥٠) (أ)	—
إجمالي حقوق الملكية	٤ ١٦٤ ٥٥٠	١ ٠٧٤ ٠٠٠	(١ ١٣٠ ٨٣٩)	٤ ١٠٧ ٧١١
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	xxxxxx	xxxxxx	(١ ٠٦٨ ٣٩٩)	xxxxxx

(*) صافي النقص في الإيرادات (والمكاسب)

= ٨١٧٠٠ + ١٢٠ ٠٠٠ + ٥٠ ٠٠٠ + ٢٣ ٨٠٠ – ٢٤ ٦٠١ = ٢٥٠ ٨٩٩ ريال

يطرح صافي النقص في التكاليف والمصروفات

= ٩٦ ٠٠٠ + ١٦ ٠٠٠ – ١٩ ٠٠٠ – ٣٩٤٠ = ٨٩ ٠٦٠

النقص في صافي دخلي الشركتين لتحديد صافي الدخل الموحد ١٦١ ٨٣٩

مثال شامل عن إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

لقد عرضنا في الفصول من الرابع إلى السابع عدداً من المظاهر المرتبطة بورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة. وسوف يشتمل هذا المثال الشامل على معظم هذه المظاهر في شركة النصر وشركتها التابعة المملوكة جزئياً عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ.

هذا ونعرض فيما يلي بعض الحسابات التي تظهر بدفتر الأستاذ بشركة النصر مشتملة على حسابات الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال، وحساب الأرباح المحتجزة، ثم حساب الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة، وحساب الأرباح المحتجزة كما يظهر في دفتر أستاذ شركة الهلال. ونوجه النظر إلى أن حسابات الأرباح المحتجزة التالية لا تشتمل على قيود الإقفال عن سنة ١٤٠٨ . والجدير بالذكر أن مراجعة هذه الحسابات يهيىء الفرصة لتفهم ورقة العمل التي سنعرضها في الصفحات التالية وتفهم قيود الاستبعاد المتعلقة بها.

دفتر أستاذ شركة النصر

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الهلال

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	التكلفة الإجمالية للإندماج	١ ١٩٢ ٢٥٠		١ ١٩٢ ٢٥٠
١٤٠٦/١١/٢٤	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٣٨ ٠٠٠	١ ١٥٤ ٢٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	٨٥ ٥٠٠		١ ٢٣٩ ٧٥٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الفروق		٤٢ ٧٥٠	١ ١٩٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ١٩٦ ٠٥٠
١٤٠٧/١١/٢٢	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٤٧ ٥٠٠	١ ١٤٨ ٥٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	٩٩ ٧٥٠		١ ٢٤٨ ٣٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الفروق		١٨ ٠٥٠	١ ٢٣٠ ٢٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ٢٢٩ ٣٠٠
١٤٠٨/١١/٢٥	التوزيعات المعلنة بمعرفة شركة الهلال		٥٧ ٠٠٠	١ ١٧٢ ٣٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	صافي دخل من شركة الهلال	١٠٩ ٢٥٠		١ ٢٨١ ٥٥٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	استنفاد الفروق		١٨ ٠٥٠	١ ٢٦٣ ٥٠٠
١٤٠٨/١٢/٣٠	استنفاد الشهرة		٩٥٠	١ ٢٦٢ ٥٥٠

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
				دائن
٣٠ ١٢ ١٤٠٥	الرصيد			١٠٥٠٠٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٦	إقفال صافي الدخل القابل للتوزيع		٤٥٧٠٥٠	١٥٠٧٠٥٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٦	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨٥٥٠		١٣٤٨٥٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	إقفال صافي الدخل القابل للتوزيع		٣١٨٤٠٠	١٦٦٦٩٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	إقفال حساب التوزيعات	١٥٨٥٥٠		١٥٠٨٣٥٠

الأرباح المحتجزة بالتابعة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ١٢ ١٤٠٦	إقفال صافي الدخل غير القابل للتوزيع		٤٧٥٠	٤٧٥٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	إقفال صافي الدخل غير القابل للتوزيع		٣٤٢٠٠	٣٨٩٥٠

دفتر أستاذ شركة الهلال

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
٣٠ ١٢ ١٤٠٥	الرصيد			٣٣٤٠٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٦	إقفال صافي الدخل		٩٠٠٠٠	٤٢٤٠٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٦	إقفال حساب التوزيعات	٤٠٠٠٠		٣٨٤٠٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	إقفال صافي الدخل		١٠٥٠٠٠	٤٨٩٠٠٠
٣٠ ١٢ ١٤٠٧	إقفال حساب التوزيعات	٥٠٠٠٠		٤٣٩٠٠٠

شركة النصر والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام أساس الملكية في المحاسبة عن شركة تابعة مملوكة جزئياً بعد تاريخ اندماجها وفقاً لأسلوب الشراء
عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الدخل				
الإيرادات				
صافي المبيعات	٥ ٩٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠		٧ ٣٠٠ ٠٠٠
المبيعات المقابلة		١٥٠ ٠٠٠	(١٥٠ ٠٠٠) (ب)	
إيراد الفوائد	٣٨ ٥٧٦		(٣٨ ٥٧٦) (هـ)	
دخل الاستثمار في التابعة	٩١ ٢٠٠		(٩١ ٢٠٠) (أ)	
إيرادات (مصروفات) مقابلة	١٤ ٠٠٠	(١٤ ٠٠٠)		
إجمالي الإيرادات	٦ ٠٤٣ ٧٧٦	١ ٥٣٦ ٠٠٠	(٢٧٩ ٧٧٦)	٧ ٣٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٤ ٣٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠	١٧ ٠٠٠ (أ)	
			(٢٦ ٠٠٠) (ب)	٥ ٢٣٦ ٢٤٠
			(٤ ٧٦٠) (د)	
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة		١٢٠ ٠٠٠	(١٢٠ ٠٠٠) (ب)	
مصروفات العمليات	٦٧٧ ١٣٣	١٢٢ ١٤٥	(٢ ٠٠٠) (أ)	٨٠١ ٢٧٨
مصروفات الفوائد المقابلة		٣٣ ٨١٣	(٣٣ ٨١٣) (هـ)	
مصروف الفوائد	٥١ ٥١٨	٢٢ ٥٤٢		٧٤ ٠٦٠
مصروفات ضرائب الدخل	٥٥٤ ٩٢٥	١٧٢ ٥٠٠		٧٢٧ ٤٢٥
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة			٤ ٦٠٠ (و)	٤ ٦٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥ ٥٨٣ ٥٧٦	١ ٤٢١ ٠٠٠	(١٦٠ ٩٧٣)*	٦ ٨٤٣ ٦٠٣
صافي الدخل	٤٦٠ ٢٠٠	١١٥ ٠٠٠	(١١٨ ٨٠٣)	٤٥٦ ٣٩٧

(*) الانخفاض في إجمالي التكاليف والمصروفات والزيادة في صافي الدخل.

تابع ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة)

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
قائمة الأرباح المحتجزة				
الأرباح المحتجزة، أول العام	١ ٥٠٨ ٣٥٠	٤٣٩ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٥٠) (أ) (٧ ٦٠٠) (ب) (٥٠ ٠٠٠) (حـ) (٢٢ ٦١٠) (د) ٢٣ ٣٧١ (هـ)	١ ٤٩٠ ٤٦١
صافي الدخل	٤٦٠ ٢٠٠	١١٥ ٠٠٠	(١١٨ ٨٠٣)	٤٥٦ ٣٩٧
جملة فرعية	١ ٩٦٨ ٥٥٠	٥٥٤ ٠٠٠	(٥٧٥ ٦٩٢)	١ ٩٤٦ ٨٥٨
توزيعات	١٥٨ ٥٥٠	٦٠ ٠٠٠	(٦٠ ٠٠٠) (أ)	١٥٨ ٥٥٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	١ ٨١٠ ٠٠٠	٤٩٤ ٠٠٠	(٥١٥ ٦٩٢)	١ ٧٨٨ ٣٠٨
الميزانية العمومية				
الأصول				
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	(٣ ٥٠٠)	٣ ٥٠٠		
المخزون	٩٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠	(١٢ ٠٠٠) (ب)	١ ٤٣٨ ٠٠٠
الأصول المتداولة الأخرى	٧٦٠ ٠٠٠	٤٢٨ ٩٩٢		١ ١٨٨ ٩٩٢
الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال	١ ٢٦٢ ٥٥٠		(١ ٢٦٢ ٥٥٠) (أ)	
الاستثمار في سندات الهلال	٢٦٥ ٧٥١		(٢٦٥ ٧٥١) (هـ)	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٣ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ٣٠٠ ٠٠٠	١٤١ ٠٠٠ (أ) (١٩ ٠٤٠) (د)	٥ ١٢٨ ٩٦٠
الأراضي (أغراض البناء)		١٧٥ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠) (حـ)	١٢٥ ٠٠٠
حق الاستئجار			١٥ ٠٠٠ (أ)	١٥ ٠٠٠
شهرة	١٥ ٠٠٠		٣٥ ١٥٠ (أ)	١٢٠ ١٥٠
إجمالي الأصول	٧ ٠١٩ ١٠١	٢ ٤٠٧ ٤٩٢	(١ ٤١١ ١٩١)	٨ ٠١٦ ١٠٢

تابع ورقة العمل (شركة النصر والشركة التابعة)

	شركة النصر	شركة الهلال	الاستبعادات الزيادة (النقص)	الموحدة
(تابع الميزانية العمومية)				
الالتزامات وحقوق الملكية				
السندات		٢٠٠ ٠٠٠		٢٠٠ ٠٠٠
السندات المقابلة		٣٠٠ ٠٠٠	(٣٠٠ ٠٠٠) (هـ)	
خصم إصدار السندات		(٩ ٦٠٨)		
حصم إصدار السندات المقابلة		(١٤ ٤١١)	(١٤ ٤١١)* (هـ)	
الالتزامات الأخرى	٢ ٥٥٣ ٦٠١	٨٠٢ ٥١١		٣ ٣٥٦ ١١٢
			٥٩ ٨٠٠ (أ)	
			(٤٠٠) (ب)	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			(١ ١٩٠) (د)	٦٤ ٠٤٠
			١ ٢٣٠ (هـ)	
			٤ ٦٠٠ (و)	
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد	١ ٠٥٧ ٠٠٠			١ ٠٥٧ ٠٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال		٤٠٠ ٠٠٠	(٤٠٠ ٠٠٠) (أ)	
علاوة الإصدار	١ ٥٦٠ ٢٥٠	٢٣٥ ٠٠٠	(٢٣٥ ٠٠٠) (أ)	١ ٥٦٠ ٢٥٠
الأرباح المحتجزة	١ ٨١٠ ٠٠٠	٤٩٤ ٠٠٠	(٥١٥ ٦٩٢)	١ ٧٨٨ ٣٠٨
الأرباح المحتجزة في التابعة	٣٨ ٩٥٠		(٣٨ ٩٥٠) (أ)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٧ ٠١٩ ٨٠١	٢ ٤٠٧ ٤٩٢	(١ ٤١١ ١٩١)	٨ ٠١٦ ١٠٢

(*) الانخفاض في خصم إصدار السندات المقابلة وزيادة في إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية.

شركة النصر والشركة التابعة
قيود الاستبعاد في ورقة العمل
في ١٤٠٨/١٢/٣٠ هـ

القيد (أ):

٤٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الهلال

٢٣٥ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الهلال

٤٠٠ ٠٥٠ الأرباح المحتجزة ـ الهلال (٤٣٩ ٠٠٠ - ٣٨ ٩٥٠ ريال)

٣٨ ٩٥٠ الأرباح المحتجزة في التابعة ـ النصر

٩١ ٢٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة ـ النصر

١٤٨ ٠٠٠ الأصول طويلة الأجل ـ الهلال (١٦٢ ٠٠٠ - ١٤ ٠٠٠

١٥ ٠٠٠ حق الاستئجار ـ الهلال (٢٠ ٠٠٠ - ٥ ٠٠٠ ريال)

٣٥ ١٥٠		الشهرة ـ النصر (١٠٠ ٣٦ - ٩٥٠)
١٧ ٠٠٠		تكلفة البضاعة المبيعة ـ الهلال
٢ ٠٠٠		مصروفات العمليات ـ الهلال
	١ ٢٦٢ ٥٥٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الهلال ـ النصر
	٦٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الهلال
	٥٩ ٨٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

يتضمن هذا القيد ما يلي :

١ ـ استبعاد الاستثمار المقابل وحسابات حقوق الملكية في التابعة أول العام، ثم توزيعات التابعة.

٢ ـ تسوية فروق الاستهلاك والاستنفاد عن سنة ١٤٠٨ بين القيم العادلة الجارية وصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً بالشركة التابعة كما يلي :

	تكلفة البضاعة المبيعة	مصروفات العمليات
استهلاك المباني	٢ ٠٠٠	٢ ٠٠٠
استهلاك الآلات	١٠ ٠٠٠	
استنفاد حق الاستئجار	٥ ٠٠٠	
الإجمالي	١٧ ٠٠٠	٢ ٠٠٠

٣ ـ توزيع الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية في تاريخ الاندماج والقيم الدفترية للأصول الملائمة.

٤ ـ تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام، واستبعاد أثر الأرباح المقابلة (٨٠٠ ٦٢)، وطرح حصة الأقلية في التوزيعات المعلنة بمعرفة الشركة التابعة خلال العام (٠٠٠ ٦٠ ريال × ٥٪ = ٣٠٠٠ ريال).

القيد (ب):

٧ ٦٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال
٤٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
١٥٠ ٠٠٠		المبيعات المقابلة ـ الهلال
	١٢٠ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة ـ الهلال
	٢٦ ٠٠٠	تكلفة البضاعة المبيعة ـ النصر
	١٢ ٠٠٠	المخزون ـ النصر

استبعاد المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والأرباح غير المحققة في المخزون.

القيد (جـ):

٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ النصر
	٥٠ ٠٠٠	الأراضي ـ الهلال

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة في الأراضي.

القيد (د):

٢٢ ٦١٠		الأرباح المحتجزة ـ الهلال
١ ١٩٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة
٤ ٧٦٠		مجمع الاستهلاك ـ النصر
	٢٣ ٨٠٠	الآلة ـ النصر
	٤ ٧٦٠	مصروف الاستهلاك ـ النصر

استبعاد المكاسب غير المحققة المقابلة في الآلات، وفي الاستهلاك المرتبط بها.

القيد (هـ) :

٣٨ ٥٧٦		إيراد الفوائد المقابلة ـ النصر	
٣٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ـ الهلال	
	١٤ ٤١١		خصم إصدار السندات المقابلة ـ الهلال
	٢٦٥ ٧٥١		الاستثمار في سندات الهلال ـ النصر
	٣٣ ٨١٣		مصروف الفوائد المقابلة ـ الهلال
	٢٣ ٣٧١		الأرباح المحتجزة ـ الهلال
	١ ٢٣٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

استبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بمعرفة الشركة القابضة، وكذلك مصروفات وإيرادات الفوائد المرتبطة بها، وزيادة الأرباح المحتجزة أول الفترة للشركة التابعة بقيمة المكاسب المحققة غير المستنفدة الناتجة عن استرداد السندات (تم تجاهل أثر ضرائب الدخل).

القيد (و) :

٤ ٦٠٠		حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة	
	٤ ٦٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة عن سنة ١٤٠٨ كما يلي :

	ريـــال
صافي دخل الشركة التابعة	١١٥ ٠٠٠
تعديلات نتيجة الاستبعادات في ورقة العمل :	
قيد (أ) (١٧ ٠٠٠ + ٢ ٠٠٠ ريال)	(١٩ ٠٠٠)
قيد (ب) (١٥٠ ٠٠٠ − ١٢٠ ٠٠٠) − ٢٦ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)
قيد (د)	٤ ٧٦٠
قيد (هـ) (٣٨ ٥٧٦ − ٣٣ ٨١٣)	(٤ ٧٦٣)
صافي الدخل المعدل للتابعة	٩١ ٩٩٧
نصيب الأقلية (٩١ ٩٩٧ ريال × ٥٪)	٤ ٦٠٠

وبناءً على ما سبق نعرض فيما يلي الخصائص الهامة لورقة العمل السابقة:

١ - يتم حساب دخل شركة النصر من الاستثمار في الشركة التابعة عن سنة ١٤٠٨ على النحو التالي:

٠٠٠ ١١٥ ريال (صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠٨) × ٩٥٪	٢٥٠ ١٠٩ ريال
٢٥٠ ١٠٩ ريال يطرح ٠٠٠ ١٩ ريال (استنفاد سنة ١٤٠٨ للفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج) × ٩٥٪.	٠٥٠ ١٨
صافي دخل شركة النصر من استثماراتها في الشركة التابعة سنة ١٤٠٨	٢٠٠ ٩١ ريال

٢ - **تمثل الإيراد المقابل في شركة النصر وقدره ٠٠٠ ١٤ ريال في أتعاب إدارية محملة على شركة الهلال تعادل ١٪ من صافي مبيعات شركة الهلال التي تبلغ ٠٠٠ ١٤٠٠ ريال × ١٪ = ٠٠٠ ١٤ ريال).**

٣ - لم نأخذ في الاعتبار الأثر الضريبي على دخل الشركة القابضة من الشركة التابعة.

٤ - تتطابق الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة النصر والشركة التابعة في بداية سنة ١٤٠٨ (٤٦١ ٤٩٠ ١ ريال) مع الأرباح المحتجزة المنحدة في نهاية سنة ١٤٠٧.

٥ - تم تحديد صافي الحسابات الدائنة المقابلة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ على النحو التالي:

		ريـال
الحسابات الدائنة المقابلة المستحقة لشركة الهلال عن البضاعة المشتراة		٤٧ ٥٠٠
يطرح: الحسابات المدينة المقابلة المستحقة طرف شركة الهلال	٣٠ ٠٠٠	
الأتعاب الإدارية المستحقة من شركة الهلال	١٤ ٠٠٠	٤٤ ٠٠٠
صافي الحسابات الدائنة المقابلة		٣ ٥٠٠

٦ ـ تضمن قيد الاستبعاد (أ) استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة في تاريخ اندماج شركتي النصر والهلال.

٧ ـ تم تحديد حقوق الأقلية في بداية العام على النحو التالي:

حقوق الملكية في شركة الهلال في ١٤٠٧/١٢/٣٠:	ريال	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال		٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار		٢٣٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة		٤٣٩ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية		١ ٠٧٤ ٠٠٠
يضاف: الفروق غير المستنفدة بين القيم العادلة الجارية والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة بتاريخ ١٤٠٧/١٢/٣٠:		
الأصول طويلة الأجل	١٦٢ ٠٠٠	
حق الاستئجار	٢٠ ٠٠٠	١٨٢ ٠٠٠
إجمالي الأصول الصافية المعدلة في ١٤٠٧/١٢/٣٠		١ ٢٥٦ ٠٠٠
حقوق الأقلية في ذلك التاريخ (١ ٢٥٦ ٠٠٠ × ٥٪)		٦٢ ٨٠٠

٨ ـ قيود الاستبعادات والتسويات التي تحمل رموز (ب) و(جـ) و(د) و(هـ) تماثل القيود التي سبق إجراؤها خلال هذا الفصل. ومن الملاحظ أنه تم إثبات القيد (د) في ورقة العمل بطريقة ملخصة. علماً بأن الطرف الدائن في مصروف الاستهلاك بالقيد (د) تم ترحيله إلى تكلفة البضاعة المبيعة في قطاع قائمة الدخل بورقة العمل.

٩ ـ تضمن القيد (هـ) أثر قيود الاستبعادات والتسويات من (أ) حتى (هـ) على حساب حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة. ونعرض فيما يلي تحليلاً لأثر هذه القيود:

القيد (أ): أدى إلى زيادة تكاليف ومصروفات الشركة التابعة، ومن ثم تخفيض صافي دخلها، بمبلغ إجمالي قدره ١٩ ٠٠٠ ريال.

القيد (ب): خفض إجمالي الربح على مبيعات الشركة التابعة بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال (١٥٠ ٠٠٠ ريال - ١٢٠ ٠٠٠ = ٣٠ ٠٠٠ ريال)، وقد تحقق مبلغ ٢٦ ٠٠٠ ريال من الربح الإجمالي بواسطة الشركة القابضة من عمليات البيع للأطراف الخارجية. وترتب على ذلك أن أصبح صافي الأثر على صافي دخل الشركة التابعة مبلغ ٤٠٠٠ ريال (٣٠ ٠٠٠ - ٢٦٠ ٠٠٠ = ٤ ٠٠٠ ريال) بالنقص.

القيد (جـ): لم يؤثر على صافي دخل الشركة التابعة.

القيد (د): يتضمن مبلغ ٤ ٧٦٠ ريال في الطرف الدائن من حساب مصروف الاستهلاك بالشركة القارضة، وهذا المبلغ يمثل الجزء المحقق من الأرباح المقابلة الناتجة من قيام الشركة التابعة ببيع آلة إلى الشركة القابضة. وطبقاً لهذا، يزداد صافي دخل الشركة التابعة بمبلغ ٤ ٧٦٠ ريال.

القيد (هـ): أدى إلى تخفيض إيراد الفوائد المقابلة بمبلغ ٣٨ ٥٧٦ ريال وتخفيض مصروف الفوائد المقابلة بمبلغ ٣٣ ٨١٣ ريال والفرق وقدره ٤ ٧٦٣ ريال (٣٨ ٥٧٦ - ٣٣ ٨١٣ = ٤ ٧٦٣ ريال) أدى إلى تخفيض صافي دخل الشركة التابعة، وذلك تجنباً لازدواج المحاسبة عن المكاسب المحققة وغير المسجلة على سندات الشركة التابعة التي تم استردادها في السنة الماضية.

١٠ ـ عند المحاسبة وفقاً لأساس الملكية لا يتساوى صافي الدخل الموحد مع صافي دخل الشركة القابضة عن السنة المنتهية في ١٤٠٨/١٢/٣٠ بسبب استبعاد الأرباح (المكاسب) المقابلة. ويمكن التحقق من صافي الدخل الموحد على النحو التالي:

	ريـال	ريـال
صافي دخل شركة النصر		٤٦٠ ٢٠٠
يطرح: حصة شركة النصر في تعديلات صافي دخل التابعة عن الأرباح (المكاسب) المقابلة.		
القيد (ب) (١٥٠ ٠٠٠ - ١٣٠ ٠٠٠) - ٢٦ ٠٠٠	(٤ ٠٠٠)	
القيد (د)	٤ ٧٦٠	
القيد (هـ) (٣٨ ٥٧٦ - ٣٣ ٨١٣)	(٤ ٧٦٣)	
إجمالي	(٤ ٠٠٣)	
حصة شركة النصر (٤ ٠٠٣) × ٩٥٪		(٣ ٨٠٣)
صافي الدخل الموحد		٤٥٦ ٣٩٧

١١ ـ وكما جاء بالفقرة السابقة، لا تتساوى الأرباح المحتجزة الموحدة في ١٤٠٨/١٢/٣٠ مع إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة للشركة القابضة كما تظهر في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة. ويمكن التحقق من الأرباح المحتجزة الموحدة على النحو التالي:

		ريـال
إجمالي حسابي الأرباح المحتجزة لشركة النصر (١ ٨١٠ ٠٠٠ + ٣٨ ٩٥٠ ريال)		١ ٨٤٨ ٩٥٠
التعديلات:		
حصة شركة النصر في تعديلات صافي دخل التابعة (راجع الفقرة السابقة)		(٣ ٨٠٣)
القيد (جـ) استبعاد المكاسب المقابلة بالأرباح المحتجزة بشركة النصر		(٥٠ ٠٠٠)
حصة شركة النصر في تعديلات الأرباح المحتجزة أول الفترة للشركة التابعة عن الأرباح (المكاسب) المقابلة:		
القيد (ب)	(٧ ٦٠٠)	
القيد (د)	(٢٢ ٦٠)	
القيد (هـ)	٢٣ ٣٧١	(٦ ٨٣٩)
الأرباح المحتجزة الموحدة		١ ٧٨٨ ٣٠٨

١٢ ـ تفضح البيانات الموحدة التي تظهر في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة عن نتائج العمليات والمركز المالي لشركة النصر وشركتها التابعة الناتجة من العمليات مع الأطراف الخارجية. ولذلك تم استبعاد كل العمليات المقابلة، والأرباح (المكاسب) المقابلة، والأرصدة المقابلة حتى نتمكن من حساب المبالغ الموحدة.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) كيف تتأثر القوائم المالية الموحدة إذا لم تستبعد الأرباح المقابلة غير المحققة الناتجة عن عمليات بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة؟ إشرح.

(٢) أي قطاعات القوائم المالية الموحدة يتأثر بالمبيعات المقابلة التي تتضمن أرباحاً؟ إشرح.

(٣) يؤيد بعض المحاسبين استبعاد الأرباح المقابلة في مخزون نهاية الفترة للشركة القابضة في حدود حصتها في ملكية أسهم رأس مال الشركة التابعة البائعة. ما المبررات التي يمكن تقديمها إلى معارضي هذه المعالجة والخاصة بالربح المقابل في مخزون آخر الفترة للشركة القابضة؟

(٤) لماذا تختلف مبيعات الأصول الرأسمالية والأصول غير الملموسة المقابلة عن مبيعات البضاعة المقابلة؟

(٥) هل تعتبر المكاسب المقابلة عن بيع الأراضي محققة دائماً؟ إشرح.

(٦) باعت «شركة الألفي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪ لشركة التركي، إلى «شركة التركي» آلة بمبلغ ١٠٠٠٠ ريال، وقيمتها الدفترية ٨٠٠٠ ريال، وبدون قيمة تخريدية، وعمرها الاقتصادي أربع سنوات. إشرح كيف يتم حساب قيمة المكاسب المقابلة المتضمنة في مصروف الاستهلاك السنوي للآلة بالنسبة للشركة القابضة، بغرض إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة.

(٧) «لا يجب الاعتراف بوجود مكاسب أو خسائر مقابلة عندما تشتري الشركة القابضة بعض السندات المتداولة الخاصة بشركتها التابعة من سوق الأوراق المالية، حيث لا تعتبر هذه العملية عملية مقابلة. «هل توافق على هذه العبارة؟ إشرح.

(٨) ما المشاكل المحاسبية التي تنتج عن قيام الشركة التابعة ببيع سندات الشركة القابضة، والتي سبق أن اشترتها من سوق الأوراق المالية؟ إشرح.

(٩) «تؤدي الأرباح (أو المكاسب) أو الخسائر في المخزون، أو الأصول الرأسمالية أو السندات إلى اختلاف صافي الدخل الموحد عن صافي دخل الشركة القابضة عند استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة». لماذا تعتبر هذه العبارة صحيحة؟ إشرح.

(١٠) كيف يتم حساب الأرباح المقابلة في مخزون بداية الفترة للشركة التابعة والناتج عن البضاعة المبيعة لها بمعرفة الشركة القابضة، بغرض إعداد الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل؟ إشرح.

(١١) كيف تتأثر حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة المملوكة جزيياً بالاستبعادات والتسويات في ورقة العمل والخاصة بالأرباح المقابلة؟ إشرح.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ باعت «شركة الحسيني» إلى «شركة البلبيسي»، التابعة والمملوكة لها جزئياً بنسبة ٨٠٪، بضاعة تكلفتها ٦٠٠ ٠٠٠ ريال خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٣، وبمعدل ربح إجمالي قدره ٤٠٪. ويشتمل مخزون البضاعة لدى شركة البلبيسي في بداية ونهاية السنة على بضاعة مشتراة من شركة الحسيني، بسعر الفاتورة، قيمتها ٧٢ ٠٠٠ ريال، و ٩٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. يجب أن تشتمل الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الحسيني والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل، على:

أ ـ «أرباح محتجزة ـ شركة البلبيسي» مدينة بمبلغ ٣٨ ٤٠٠ ريال.

ب ـ «تكلفة البضاعة المبيعة ـ شركة البلبيسي» دائنة بمبلغ ٣٩٢ ٨٠٠ ريال.

جـ - «مبيعات - شركة الحسيني» مدينة بمبلغ ٠٠٠ ٠٠٠ ١ ريال.

د - الربح الإجمالي عن المبيعات - شركة الحسيني» مديناً بمبلغ ٠٠٠ ٤٠٠ ريال.

٢ - تتأثر حقوق الأقلية في صافي الدخل لشركة تابعة مملوكة جزئياً عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ:

أ - بيع الشركة القابضة آلة إلى الشركة التابعة بمكسب خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

ب - بشراء الشركة التابعة سندات الشركة القابضة بخصم من سوق الأوراق المالية خلال سنة ١٤٠٧ هـ.

جـ - ببيع الشركة القابضة بضاعة خلال سنة ١٤٠٧ هـ إلى عملاء خارجيين والتي تم الحصول عليها من الشركة التابعة، وذلك بسعر يزيد عن التكلفة التي حددتها الشركة التابعة خلال السنة نفسها.

د - بلا شيء مما سبق.

٣ - تعتبر المكاسب الناتجة عن شراء الشركة القابضة لبعض السندات المتداولة الخاصة بشركتها التابعة بتكلفة أقل من قيمتها الدفترية بسجلات الشركة التابعة:

أ - محققة وتسجل في السجلات المحاسبة للشركة التابعة.
ب - محققة ولكن لا تسجل بالسجلات المحاسبية للشركة التابعة.
جـ - غير محققة ولكن تسجل في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.
د - غير محققة ولا تسجل في السجلات المحاسبية للشركة التابعة.

٤ - جعل حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة مدينة لمبيعات البضاعة المقابلة في استبعادات وتسويات ورقة العمل يشير إلى أن:

أ - الشركة القابضة باعت بضاعة إلى شركتها التابعة المملوكة جزئياً خلال فترة محاسبية سابقة.

ب ـ شركة تابعة ومملوكة جزئياً باعت بضاعة إلى شركة تابعة مملوكة بالكامل خلال فترة محاسبية سابقة.

جـ ـ أما الشركة القابضة أو الشركة التابعة المملوكة بالكامل باعت بضاعة إلى شركة تابعة مملوكة جزئياً خلال الفترة المحاسبية الجارية.

د ـ أي عملية من العمليات السابقة قد حدثت.

٥ ـ باعت «شركة العلوي»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٧٠٪ «لشركة الرضوي»، إلى «شركة الرضوي» آلة بمبلغ ١٨٠ ٠٠٠ ريال وقيمتها الدفترية ١٤٠ ٠٠٠ ريال وذلك في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٤ هـ. وقد قدرت «شركة الرضوي» لهذه الآلة عمراً اقتصادياً قدره ٨ سنوات بدون قيمة تخريدية، وتطبق طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك. يجب أن تشتمل الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الرضوي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، نهاية العام المالي، على «الأرباح المحتجزة ـ شركة العلوي» مدينة بمبلغ:

أ ـ ٢١ ٠٠٠ ريال.

ب ـ ٢٥ ٠٠٠ ريال.

جـ ـ ٣٠ ٠٠٠ ريال.

د ـ ٤٠ ٠٠٠ ريال.

هـ ـ مبلغ آخر هو ....

٦ ـ فيما يلي قيد استبعاد وتسوية في ورقة العمل والذي قامت بإجرائه «شركة الكيالي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ (شركة الشريف تابعة ومملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪):

٥٠٠ ٠٠٠		السندات المقابلة ٩٪ ـ الشريف.
	٢٨ ٧٩٦	الخصم على السندات المقابلة ٩٪ ـ الشريف
	٤٢٠ ٠٧٦	الاستثمار في سندات شركة الشريف ٩٪ ـ الكيالي
	٥١ ١٢٨	مكاسب الاسترداد المبكر للسندات ـ الشريف.

لاستبعاد سندات الشركة التابعة ٩٪ (تدفع الفوائد في ٣٠ من ذي الحجة من كل سنة)، وتستحق هذه السندات في ٣٠ من ذي الحجة ١٤١٥ هـ، وقد اشترتها الشركة القابضة بمعدل عائد قدره ١٢٪ (أصدرت هذه السندات بمعدل عائد قدره ١٠٪)، وللاعتراف بمكاسب استرداد السندات (تم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

بافتراض أن كل من الشركتين تستخدم طريقة معدل الفائدة الفعال في حساب استنفاد خصم السندات، فإن الاستبعاد والتسوية المناسبة في ورقة العمل الخاصة بشركة الكيالي والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، يجب أن تشتمل على «مصروف الفوائد المقابلة ـ الشريف» دائناً بمبلغ قدره:

أ ـ ٤٥ ٠٠٠ ريال (٥٠٠ ٠٠٠ × ٠٩,)
ب ـ ٤٧ ١٢٠ ريال (٤٧١ ٢٠٤ × ١٠,)
جـ ـ ٥٠ ٤٠٩ ريال (٤٢٠ ٠٧٦ × ١٢,)
د ـ ٤٢ ٤٠٨ ريال (٤٧١ ٢٠٤ × ٠٩,)
هـ ـ لا شيء مما سبق.

التمرين الثاني:

كان من بين الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة «بشركة الدوسري» والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ ما يلي (تم إغفال الشرح):

١٦ ٨٧٥		الأرباح المحتجزة ـ الشردي (١٨ ٧٥٠ × ٩,)	
١ ٨٧٥		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١٨ ٧٥٠ × ١,)	
١٢ ٥٠٠		متجمع الاستهلاك ـ الدوسري	
	٢٥ ٠٠٠		الآلات ـ الدوسري
	٦ ٢٥٠		مصروف الاستهلاك ـ الدوسري (٢٥ ٠٠٠ ÷ ٤)

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية:

أ ـ ما التفسير المحتمل لعملية الاستبعاد والتسوية السابقة؟

ب ـ ما عدد السنوات التي انقضت منذ حدوث العملية المقابلة السابقة؟ إشرح.

جـ ـ لماذا يدخل «مصروف الاستهلاك ـ شركة الدوسري» بجعله دائناً في عملية تحديد صافي الدخل الموحد لشركة الدوسري والشركة التابعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ؟ إشرح.

التمرين الثالث:

تزود «شركة هارون» «شركة الرشيد»، التابعة والمملوكة لها بالكامل، بكافة البضاعة التي تقوم ببيعها، وتستخدم كلتا الشركتين نظام المخزون المستمر. وتقوم شركة هارون بتسعير البضاعة المبيعة لشركة الرشيد بسعر يزيد عن التكلفة بنسبة ٢٥٪ منها. وقد باعت شركة هارون خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ إلى شركة الرشيد بضاعة قيمتها بالسعر المحمل ١٢٠ ٠٠٠ ريال. وكان المخزون السلعي لشركة الرصيد في غرة ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، وفي ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ بالسعر المحمل ١٨ ٠٠٠ ريال، و ٢٤ ٠٠٠ ريال على التوالي.

المطلوب:

إجراء تحليلاً لكل من المبيعات المقابلة، وتكلفة البضاعة المبيعة، والربح الإجمالي في المخزون، عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي القعدة ١٤٠٨ هـ. يجب أن يظهر تحليلك سعر البيع، والتكلفة، والربح الإجمالي لكل بند من البنود المقابلة الثلاثة.

التمرين الرابع:

اشترت «شركة النهري» في غرة شوال ١٤٠٤ هـ، بداية العام المالي، آلة جديدة بمبلغ ١٤ ٥٠٠ ريال من «شركة الفلكي» التابعة والمملوكة لها بنسبة ٩٠٪

وكانت تكلفة الآلة في دفاتر شركة الفلكي ٩٠٠٠ ريال، وعمرها الاقتصادي ١٠ سنوات في غرة شوال سنة ١٤٠٤ هـ، وتستخدم «شركة النهري» طريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام في حساب الاستهلاك.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة النهري والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ، نهاية العام المالي، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين الخامس:

أصدرت «شركة المرواني»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الروبي، في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠١ هـ سندات قيمتها الإسمية ١٠٠ ٠٠٠ ريال بمعدل فائدة قدره ١٠٪، وتستحق بعد ٥ سنوات. وتدفع الفوائد سنوياً. وقد قامت «شركة الروبي» في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي، بشراء ٤٠٪ من السندات المتداولة لشركة المرواني من سوق الأوراق المالية بمعدل عائد قدره ١٢٪، بالإضافة إلى الفوائد المستحقة عن عام واحد.

المطلوب:

تحديد قيمة النقدية المدفوعة بمعرفة شركة الروبي، وقيمة المكاسب الناتجة عن السداد المبكر للسندات. قرب جميع القيم المحسوبة لأقرب ريال، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين السادس:

اشترت «شركة المرزوقي» حصة مقدارها ٧٠٪ من «شركة القسومي» في سنة ١٤٠٢ هـ. وقد حققت «شركة القسومي» صافي دخلاً عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من ذي الحجة، من سنة ١٤٠٣ هـ، وسنة ١٤٠٤ هـ، مقداره ٨٠ ٠٠٠ ريال، و ٩٠ ٠٠٠ ريال على التوالي. وقد باعت شركة القسومي خلال سنة ١٤٠٣ هـ إلى شركة المرزوقي بضاعة بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال وبربح إجمالي قدره ٢٠٠٠ ريال. وتم بيع هذه البضاعة بمعرفة شركة المرزوقي خلال سنة ١٤٠٤ هـ إلى عملاء خارجيين بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل شركة القسومي عن سنة ١٤٠٣ هـ وسنة ١٤٠٤ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين السابع:

أصدرت «شركة الرحمانية»، التابعة والمملوكة بنسبة ٩٠٪ لشركة البرانية، في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٥ هـ، بداية العام المالي، سندات قيمتها الإسمية ١٠٠ ٠٠٠ ريال وبمعدل فائدة قدره ٩٪، وتستحق بعد ٥ سنوات وتدفع الفوائد في غرة ذي القعدة من كل سنة، بمبلغ ١٠٣ ٩٣٣ ريال على أساس معدل عائد قدره ٨٪. ويتم تجاهل تكاليف إصدار السندات.

وقد اشترت «شركة البرانية» في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ من سوق الأوراق المالية بعضاً من سندات شركة الرحمانية تبلغ قيمتها الإسمية ٦٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٥٨ ٠٩٨ ريال على أساس معدل عائد قدره ١٠٪. وتم التقرير عن المكاسب المحققة عن هذه العملية في قائمة الدخل الموحدة لشركة البرانية والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ بمبلغ ٣ ٨٨٩ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعّال في حساب استنفاد علاوة إصدار السندات والاستنفاد التراكمي لخصم شراء السندات.

المطلوب:

تحديد القيم التي تم إغفالها في الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل والتي نعرضها فيما يلي، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

شركة البرانية والشركة التابعة
الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الجزئية
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ

(١) إيراد الفوائد المقابل ـ البرانية
٦٠٠٠٠ السندات المقابلة ـ الرحمانية
(٢) علاوة السندات المقابلة ـ الرحمانية
(٣) الاستثمار في سندات شركة الرحمانية ـ البرانية
(٤) مصروف الفوائد المقابل ـ الرحمانية
(٥) الأرباح المحتجزة ـ الرحمانية
٣٨٩ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة.

لاستبعاد سندات الشركة التابعة المملوكة بواسطة الشركة القابضة، واستبعاد إيرادات ومصروفات الفوائد المرتبطة بها، ولزيادة الأرباح المحتجزة للشركة التابعة في بداية الفترة بقيمة المكاسب المحققة غير المستنفدة عن السندات التي تم استردادها. (تم تجاهل آثار ضرائب الدخل.).

التمرين الثامن:

اشترت «شركة الجبرتي» ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الريحاني» في غرة شعبان سنة ١٤٠٢ هـ. وقد باعت «شركة الجبرتي» خلال العام المنتهي في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ إلى «شركة الريحاني» بضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ريال وتم تسعير هذه البضاعة بسعر يزيد عن تكلفتها بدفاتر شركة الجبرتي بنسبة ٢٠٪. وكان المخزون السلعي لدى شركة الريحاني في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ يشتمل على ٣٠٪ من هذه البضاعة.

المطلوب:

إجراء الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة الجبرتي والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٣ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

التمرين التاسع:

باعت «شركة الدخيل»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٨٠٪ «لشركة العقيل»، إلى الشركة القابضة آلة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ريال نقداً، وقيمتها الدفترية ١٦٠٠٠ ريال، والعمر الاقتصادي لها ٥ سنوات، وبدون قيمة تخريدية، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ.

وتستخدم كلتا الشركتين طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك عن جميع الآلات.

المطلوب:

تحديد القيم التي تم إغفالها في الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل التالية. استخدم الأرقام المحددة للقيم التي تم إغفالها في إجابتك.

	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢	٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	(١)	(٤)
الأرباح المحتجزة ـ الدخيل	(٢)	(٥)
متجمع الاستهلاك ـ العقيل	(٣)	(٦)
الآلات ـ العقيل	٤٠٠٠	٤٠٠٠
مصروف الاستهلاك ـ العقيل	٨٠٠	٨٠٠

لاستبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة في الآلات والاستهلاك المرتبط بها. (تم تجاهل آثار ضرائب الدخل).

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

باعت «شركة العويس» إلى «شركة الشافعي»، التابعة والمملوكة لها بالكامل، آلة غير مستخدمة في الإنتاج من آلات خط الإنتاج المتوقف والتي ستستخدمها الشركة التابعة في عملياتها. وقد قامت «شركة العويس» بتحويل قيمة هذه الآلة من «حساب الآلات» إلى حساب خاص بها يسمى «حساب الآلة

العاطلة»، وسجلتها بصافي القيمة القابلة للتحقق على أساس الأسعار المستخدمة لدى موردي الآلات. وقد توقفت شركة العويس عن حساب الاستهلاك عن هذه الآلة عندما توقف خط الإنتاج. وتمت المحاسبة عن الآلة المبيعة إلى شركة الشافعي بمعرفة كلتا الشركتين من خلال قيود اليومية المجمعة التالية، وذلك خلال سنة ١٤٠٣ هـ، وكان سعر بيع الآلة للشركة التابعة ٥٠٠٠٠ ريال.

قيود اليومية في دفاتر شركة العويس

٥٠٠٠٠ النقدية

٥٠٠٠٠ مبيعات الآلة العاطلة.

لتسجيل بيع الآلة العاطلة لشركة الشافعي.

٤٠٠٠٠ تكلفة الآلة العاطلة المبيعة

٤٠٠٠٠ الآلة العاطلة.

لإزالة صافي القيمة القابلة للتحقق للآلة العاطلة المبيعة إلى شركة الشافعي.

قيود اليومية في دفاتر شركة الشافعي

٥٠٠٠٠ الآلات

٥٠٠٠٠ النقدية

لتسجيل شراء آلة مستعملة من شركة العويس.

٥٠٠٠ مصروف الاستهلاك

٥٠٠٠ متجمع استهلاك الآلات

لتسجيل، طبقاً للسياسة المتبعة بالشركة، الاستهلاك عن نصف سنة والخاص بالسنة التي تم شراء الآلة فيها، على أساس عمر اقتصادي قدره ٥ سنوات وبدون قيمة تخريدية.

وقد قام محاسب شركة العويس بإجراء قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل التالي، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

١٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة ـ العويس
١٠ ٠٠٠ الآلات ـ الشافعي.
لاستبعاد المكاسب المقابلة غير المحققة من الآلات.

المطلوب:

تقييم قيود اليومية وقيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الموضحة فيما سبق.

الحالة الثانية:

أدى وجود أرباح مقابلة في المخزون الموحد نتيجة بيع الشركة التابعة المملوكة جزئياً بضاعة إلى شركتها القابضة إلى ظهور ثلاث وجهات نظر بخصوص المعالجة الواجب اتباعها لهذه الأرباح بغرض إعداد القوائم المالية الموحدة وهي:

أ ـ يجب استبعاد الأرباح المقابلة في المخزون بما يعادل حصة الشركة القابضة فقط.

ب ـ يجب استبعاد قيمة الأرباح المقابلة في المخزون بالكامل مقابل حقوق الأغلبية والأقلية وبنسبة حصة كل منهما.

جـ ـ يجب استبعاد قيمة الأرباح المقابلة في المخزون بالكامل مقابل الأرباح المحتجزة الموحدة.

المطلوب:

تقديم المبررات التي تؤيد كل وجهة نظر على حدة.

الحالة الثالثة:

باعت «شركة النهير» إحدى الشركتين التابعتين، والمملوكتين بالكامل لشركة المرشدي والتي تحت التصفية، في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٨ هـ، نهاية العام المالي، إلى «شركة البكري»، الشركة الأخرى والتابعة المملوكة بالكامل لشركة المرشدي، حسابات عملائها بقيمتها الدفترية بمبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال مقابل مكسب قدره ١٠ ٠٠٠ ريال. وقد قامت شركة البكري بجعل حساب المصروفات

المؤجلة مديناً بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال، والتي ستقوم باستنفاده كمصروف بنسبة المبالغ المحصلة من حسابات العملاء المشتراة من شركة النهير. وظهر مكسب قدره ١٠ ٠٠٠ ريال في قائمة الدخل الموحدة «لشركة المرشدي» و «شركة البكري» عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٨ هـ، ولم تضمن شركة النهير في القوائم المالية الموحدة في ذلك التاريخ لأنها كانت تحت التصفية. وتستخدم شركة المرشدي أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في كلتا الشركتين.

المطلوب:

تقييم طريقة المحاسبة السابق شرحها.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

تمتلك «شركة البرقوقي» ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشاذلي»، وتنتهي السنة المالية في كلتا الشركتين في ٣٠ من صفر. وقد باعت «شركة الشاذلي» إلى شركة البرقوقي في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ هـ، حق استئجار مخزن مسجل في دفاترها في حساب تحسينات أصل مستأجر بقيمة دفترية (صافية) مقدارها ٨٠ ٠٠٠ ريال، وذلك مقابل ١٠٠ ٠٠٠ ريال. وستقوم شركة البرقوقي باستنفاد قيمة هذا الحق باستخدام طريقة القسط الثابت على الفترة المتبقاة من عقد الإيجار التشغيلي، والتي ستنتهي في ٣٠ من صفر سنة ١٤١٤ هـ. وقد اشترت شركة البرقوقي في غرة ربيع الأول ١٤٠٥ هـ، من سوق الأوراق المالية نصف سندات شركة الشاذلي التي تبلغ قيمتها الإسمية ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وبمعدل فائدة قدره ٨٪، وتستحق في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٧ هـ، وذلك مقابل مبلغ ٤٨ ٢٦٤ ريال نقداً (معدل العائد ١٠٪). وقد تم إصدار هذه السندات بقيمتها الإسمية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٢ هـ، وتدفع الفوائد سنوياً في ٣٠ من صفر. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال في حساب استنفاد وتراكم الخصم على السندات.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل في ٣٠ من صفر سنة

١٤٠٦ هـ لشركة البرقوقي والشركة التابعة، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

تبيع «شركة المغيولي» بضاعة إلى شركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٧٥٪، «شركة عصفور»، بتكلفة معلاة بنسبة ٢٥٪ من التكلفة. وتبيع «شركة عصفور» بضاعة إلى «شركة المغيولي» بتكلفة معلاة بنسبة ٢٥٪ من سعر الفاتورة وكانت العمليات المتعلقة بالبضاعة بين الشركتين عن العام المنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ، بأسعار الفاتورة على النحو التالي:

	مبيعات شركة المغيولي إلى شركة عصفور	مبيعات شركة عصفور إلى شركة المغيولي
مخزون غرة رجب ١٤٠١ هـ للمشتري	٤٨ ٠٠٠ ريال	٣٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات خلال السنة	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٦٤٨ ٠٠٠ ريال	٨٣٠ ٠٠٠ ريال
يخصم ـ مخزون ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ للمشتري	٦٠ ٠٠٠	٤٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة خلال السنة	٥٨٨ ٠٠٠ ريال	٧٩٠ ٠٠٠ ريال

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ لشركة المغيولي والشركة التابعة مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة:

حققت «شركة الخليفة»، التابعة والمملوكة جزئياً بنسبة ٩٠٪، «لشركة الدباسي» وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، صافي دخلاً قدره ١٢٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ. وقد حدثت العمليات التالية خلال العام المنتهي في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ:

١ ـ باعت «شركة الدباسي» بضاعة إلى شركة الخليفة بمبلغ ١٨٠ ٠٠٠ ريال،

بتكلفة معلاة بنسبة ٢٠٪ من التكلفة. وكانت قيمة المخزون لدى شركة الخليفة من البضاعة المشتراة من شركة الدباسي في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٦ هـ، وفي ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ ٥٤ ٠٠٠ ريال، و ٨٤ ٠٠٠ ريال على التوالي وبسعر الفاتورة.

٢ ـ باعت «شركة الخليفة» آلة بمبلغ ٨٠ ٠٠٠ ريال إلى شركة الدباسي وذلك في غرة جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، وكانت قيمتها الدفترية ٥٦ ٠٠٠ ريال. وقد حددت شركة الدباسي العمر الاقتصادي المتبقي لهذه الآلة بثمان سنوات وبدون قيمة تخريدية، وسيتم حساب الاستهلاك عن هذه الآلة باستخدام طريقة القسط الثابت.

٣ ـ اشترت شركة الدباسي في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ هـ من سوق الأوراق المالية بعض سندات شركة الخليفة والتي تبلغ قيمتها الإسمية ٢٠٠ ٠٠٠ ريال ومعدل الفائدة ١٠٪، ولمدة ١٠ سنوات، وذلك بمبلغ ١٥٨ ٦٥٨ ريال وبمعدل عائد قدره ١٤٪. وكانت شركة الخليفة قد أصدرت سندات قيمتها الإسمية ٤٠٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ بمبلغ ٣٥٤ ١٢٠ ريال، حيث كان معدل العائد ١٢٪. وتدفع الفوائد عن هذه السندات في ٣٠ من ربيع الثاني، و ٣٠ من شوال من كل سنة، وقد اشترت شركة الدباسي استثماراتها في السندات بعد أن دفعت الفوائد إلى حاملي السندات السابقين في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧ هـ. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال لحساب الاستنفاد أو لتراكم الخصم على السندات.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الدباسي والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧، على أن تتضمن حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة، مع تجاهل الاستبعاد الخاص بالاستثمار المقابل وضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بين «شركة البخيت» وشركتها التابعة

والمملوكة بالكامل، شركة الدبلان، في غرة رجب سنة ١٤٠٨ هـ (بداية السنة المالية):

١ ـ باعت شركة البخيت آلة بمبلغ ١٦٠٠٠ ريال إلى شركة الدبلان، وكانت قيمتها الدفترية ١٢٠٠٠ ريال (التكلفة ٣٠٠٠٠ ريال مخصوماً منها متجمع الاستهلاك وقدره ١٨٠٠٠ ريال). وقد قدرت شركة الدبلان العمر الاقتصادي لهذه الآلة بثمان سنوات وبدون قيمة تخريدية، وتستخدم هذه الشركة طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك عن كافة الأصول الرأسمالية.

٢ ـ اشترت شركة البخيت من سوق الأوراق المالية $\frac{٤}{٥}$ السندات المتداولة لشركة الدبلان بمبلغ ٣٦١٥٧١ ريال (بمعدل عائد ١٢٪)، ومعدل الفائدة لهذه السندات ٨٪ وتستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١١ هـ، وذلك بعد أن دفعت الفوائد. وتشتمل السجلات المحاسبية لشركة الدبلان في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، على الأرصدة التالية:

سندات (٨٪) تستحق في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤١١ هـ	٥٠٠٠٠٠ ريال
الخصم على السندات (٨٪)	٢٤٨٧٠

وقد أصدرت شركة الدبلان هذه السندات (تدفع الفوائد في ٣٠ من جمادي الآخرة من كل سنة) في غرة رجب سنة ١٤٠٦ هـ بمعدل فائدة قدره ٨٪ عندما كان معدل العائد السائد في السوق ١٠٪. وتم تجاهل تكاليف إصدار السندات. وكان مصروف الفوائد الذي تم تسجيله بمعرفة شركة الدبلان خلال سنة ١٤٠٨ هـ، على النحو التالي:

السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٧ هـ	٤٦٢٠٩ ريال
السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٨ هـ	٤٦٨٣٠

وتستخدم كل من شركة البخيت والدبلان طريقة معدل الفائدة الفعال في استنفاد أو تراكم خصم السندات.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليتين السابقتين في دفاتر شركة البخيت في غرة رجب ١٤٠٨ هـ، ولإثبات إيراد الفوائد عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة البخيت والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٩ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الخامسة:

أصدرت «شركة المسفر»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الهندي في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٤ هـ سندات في اكتتاب عام قيمتها الإسمية ٨٠٠ ٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة ١٠٪، وتستحق بعد ١٠ سنوات، وكان معدل العائد ١١٪، وتدفع الفوائد في ٣٠ من صفر، و ٣٠ من شعبان من كل سنة. ويتم تجاهل تكاليف إصدار السندات. وقد اشترت «شركة الهندي» في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٥ هـ بعض سندات «شركة المسفر» تبلغ قيمتها الإسمية ٦٠٠ ٠٠٠ ريال، وكان معدل العائد ١٢٪، وكان رصيد حساب الخصم على السندات في دفاتر شركة المسفر في ذلك التاريخ مديناً بمبلغ ٤٤ ٩٨٥ ريال. وتستخدم كلتا الشركتين طريقة معدل الفائدة الفعال في استنفاد أو تراكم الخصم على السندات، كما لا يتم إقفال السجلات المحاسبية لكلتا الشركتين إلا في نهاية السنة المالية فقط.

المطلوب:

أ ـ ١ ـ إعداد حسابات الأستاذ التالية من ثلاث أعمدة والخاصة بشركة الهندي:

ـ حساب الاستثمار في سندات شركة المسفر.

ـ حساب إيراد الفوائد المقابلة.

٢ ـ إعداد حسابات الأستاذ التالية من ثلاثة أعمدة والخاصة بشركة المسفر:

ــ حساب السندات المقابلة.
ــ حساب الخصم على السندات المقابلة.
ــ حساب مصروف الفوائد المقابلة.

سجل كافة العمليات التي تخص سندات شركة المسفر في حسابات الأستاذ من ٣٠ من شعبان ١٤٠٥ هـ، وحتى ٣٠ من شعبان ١٤٠٦ هـ، مع تقريب كل القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود الإقفال.

ب ـ إجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل الخاصة بشركة الهندي والشركة التابعة في ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٥ هـ، وفي ٣٠ من شعبان سنة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة:

أصدرت «شركة الوادي» ١٠٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الكاشف» القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ، نهاية السنة المالية، في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وبالإضافة إلى ذلك، اشترت شركة الوادي بمبلغ ٢٢٠ ٤٢٤ ريالاً، بمعدل عائد قدره ١٢٪، عدداً من سندات شركة الكاشف تبلغ قيمتها الإسمية ٢٥٠ ٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة الأسمى ٩٪، وتستحق بعد ١٠ سنوات في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤١٢ هـ. وتدفع الفوائد في ٣٠ من ذي الحجة، و ٣٠ من جمادي الآخرة من كل سنة. وبعد إتمام عملية الاندماج وإجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات الخاصة بالبضاعة بين الشركتين في الحسابات المقابلة المناسبة، فقد ظهرت القوائم المالية المستقلة التالية:

شركة الوادي وشركة الكاشف
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	شركة الوادي	شركة الكاشف
قائمتا الدخل		
الإيرادات:		
صافي المبيعات	١٥ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات المقابلة		٦٠٠ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات	١٥ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠ ٦٠٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	٦ ٠٠٠ ٠٠٠
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة		٤٨٠ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٣ ٦٠٠ ٠٠٠	١ ١٩٩ ٥٠٠
مصروف الفوائد	١٥٠ ٠٠٠	١٠٨ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل	٣ ١٥٠ ٠٠٠	١ ٦٨٧ ٥٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٢ ٩٠٠ ٠٠٠	٩ ٤٧٥ ٠٠٠
صافي الدخل	٢ ١٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ١٢٥ ٠٠٠ ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة		
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٢ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال	٢٧٥ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل	٢ ١٠٠ ٠٠٠	١ ١٢٥ ٠٠٠
جملة فرعية	٤ ٥٠٠ ٠٠٠	١ ٤٠٠ ٠٠٠
تطرح: التوزيعات	٨٠٠ ٠٠٠	٢٧٠ ٠٠٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٣ ٧٠٠ ٠٠٠ ريال	١ ١٣٠ ٠٠٠ ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصول		
النقدية	٧٥٠ ٠٠٠ ريال	٣٠٠ ٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	١ ٩٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠
حسابات العملاء المقابلة		٣٠٠ ٠٠٠
المخزون السلعي	٢ ١٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الكاشف	٢ ٢٠٥ ٠٠٠	
الاستثمار في سندات شركة الكاشف	٢٢٠ ٤٢٤	
الأصول طويلة الأجل (صافي)	٤ ٦٦٠ ٠٠٠	٢ ٠٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٥٦٤ ٥٧٦	٣٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	١٢ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال	٤ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية		
حسابات الدائنين المقابلة	٣٠٠ ٠٠٠ ريال	
التزامات جارية أخرى	١ ٤٥٠ ٠٠٠	٩٤٥ ٠٠٠
قرض السندات	١ ٥٠٠ ٠٠٠	٩٥٠ ٠٠٠
سندات مقابلة		٢٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال،		
القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١ ٣٧٠ ٠٠٠	١٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٣ ٧٠٠ ٠٠٠	١ ١٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في التابعة	١ ١٣٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١٢ ٤٥٠ ٠٠٠ ريال	٤ ٣٥٠ ٠٠٠ ريال

وبقيت نصف البضاعة المشتراة بمعرفة شركة الوادي من شركة الكاشف قبل عملية الاندماج دون بيع، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ ـ إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء

الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الوادي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة لشركة الوادي والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة السابعة:

اشترت «شركة الصيخان» ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الدهيمان» وعددها ١٢٥٠ سهماً، والقيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال، مقابل مبلغ ١٥٨ ٦٠٠ ريال مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، والتي تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، وذلك في غرة رجب سنة ١٤٠٦ هـ. وكانت الزيادة في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الدهيمان عن قيمها الدفترية في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، تخص البنود التالية:

المخزون السلعي ٣٠٠٠ ريال

الآلات (العمر الاقتصادي لها في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، ٥ سنوات) ٤٠٠٠

الشهرة (العمر الاقتصادي لها في غرة رجب ١٤٠٦، ٥ سنوات) الباقي من الزيادة.

وقد اشترت «شركة الصيخان» في غرة رجب ١٤٠٦ هـ، بالإضافة إلى ذلك، عدداً من سندات شركة الدهيمان تبلغ قيمتها الإسمية ٤٠٠٠٠ ريال، ومعدل الفائدة الأسمى لها ٦٪، وذلك من خلال سوق الأوراق المالية. وتدفع الفوائد بمعرفة شركة الدهيمان في غرة رجب وغرة محرم من كل سنة.

وفيما يلي القوائم المالية لشركة الصيخان، وشركة الدهيمان عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ:

شركة الصيخان وشركة الدهيمان
القوائم المالية المستقلة
عن الفترة المنهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

	شركة الصيخان (السنة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠)		شركة الدهيمان (الأشهر الستة المنتهية في ١٤٠٦/١٢/٣٠)	
قائمتا الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٩٠٢٠٠٠	ريال	٤٠٠٠٠٠	ريال
المبيعات المقابلة	٦٠٠٠٠		١٠٥٠٠٠	
إيراد (ومصروف) الفوائد المقابلة	١٢٠٠		(١٢٠٠)	
دخل الاستثمار في التابعة	١٣٢٨٠			
الخسائر المقابلة من بيع آلة	(٢٠٠٠)			
إجمالي الإيرادات	٩٧٤٤٨٠	ريال	٥٠٣٨٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٧٢٠٠٠٠	ريال	٣٠٠٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٥٠٠٠٠		٨٤٠٠٠	
مصروفات العمليات	١٢٤٤٨٠		٩٩٨٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٨٩٤٤٨٠	ريال	٤٨٣٨٠٠	ريال
صافي الدخل	٨٠٠٠٠	ريال	٢٠٠٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	٢٢٠٠٠٠	ريال	٥٠٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٨٠٠٠٠		٢٠٠٠٠	
جملة فرعية	٣٠٠٠٠٠		٧٠٠٠٠	
يخصم: التوزيعات	٣٦٠٠٠		٩٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة	٢٦٤٠٠٠	ريال	٦١٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـول				
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	١٠٠	ريال	(١٠٠)	ريال
المخزون، بالتكلفة على أساس الوارد أولاً				
صادر أولاً	٣٠٠ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الدهيمان	١٦٤ ٣٤٠			
الاستثمار في سندات شركة الدهيمان	٤٠ ٠٠٠			
الأصول الرأسمالية	٧٩٤ ٠٠٠		٢٨٠ ٦٠٠	
متجمع الاستهلاك	(٢٦٠ ٠٠٠)		(٣٠ ٠٠٠)	
أصول أخرى	٦١٠ ٩٠٠		٧٣ ٤٠٠	
إجمالي الأصول	١ ٦٤٩ ٣٤٠	ريال	٣٩٨ ٩٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
توزيعات مستحقة			١ ٦٠٠	ريال
قرض سندات	٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٤٥ ٠٠٠	
سندات مقابلة			٤٠ ٠٠٠	
التزامات أخرى	٣٧٦ ٣٤٠		١١٤ ٣٠٠	
أسهم رأس المال القيمة الإسمية				
للسهم ١٠٠ ريال	٣٦٠ ٠٠٠		١٢٥ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٤٩ ٠٠٠		١٢ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٦٤ ٠٠٠		٦١ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٦٤٩ ٣٤٠		٣٩٨ ٩٠٠	

وفيما يلي بعض المعلومات المتاحة:

١ ـ كانت بيانات المبيعات المقابلة عن الأشهر الستة المنتهية في ٣٠ من الحجة ١٤٠٦ هـ، على النحو التالي:

	شركة الصيخان		شركة الدهيمان	
حسابات الدائنين المقابلة في نهاية السنة.	١٣ ٠٠٠	ريال	٥ ٥٠٠	ريال
المشتريات المقابلة في مخزون نهاية السنة.	٢٥ ٠٠٠		١٨ ٠٠٠	

٢ - باعت شركة الصيخان إلى شركة الدهيمان في غرة شوال ١٤٠٦ هـ آلة بمبلغ ١٢٠٠٠ ريال وكانت قيمتها الدفترية في ذلك التاريخ ١٤٠٠٠ ريال. وقد حددت شركة الدهيمان عمراً اقتصادياً لهذه الآلة يقدر بخمس سنوات، وبدون قيمة تخريدية، وأن تستخدم في حساب استهلاكها طريقة القسط الثابت. وقد ضمنت شركة الدهيمان مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

٣ - كانت توزيعات الأرباح المعلنة بمعرفة شركة الدهيمان على النحو التالي:

في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦ هـ	١٠٠٠ ريال
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	٨٠٠٠
إجمالي التوزيعات المعلنة	٩٠٠٠ ريال

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الصيخان والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

أصدرت «شركة الحاروني» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ، ٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمة إسمية للسهم ١٠ ريالات، مقابل كافة الأسهم العادية المتداولة في ذلك التاريخ «لشركة البلبع» وعددها ٣٠٠٠ سهم وكانت القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الإندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق صغيرة القيمة (يمكن تجاهلها).

ونعرض فيما يلي القوائم المالية لشركتي الاندماج عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ:

شركة الحاروني وشركة البلبع
القوائم المالية المستقلة
عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

	شركة الحاروني		شركة البلبع	
قائمتا الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٤٩٩ ٨٥٠	ريال	٢٩٨ ٢٤٠	ريال
المبيعات المقابلة	٤٠ ٠٠٠		٦ ٠٠٠	
إيراد (ومصروف) الفوائد المقابلة	٣٠٠		(٤٨٠)	
دخل الاستثمار في التابعة	١٠ ٢٠٠			
المكاسب المقابلة من بيع آلة			٢ ٠٠٠	
إجمالي الإيرادات	٥٥٠ ٣٥٠	ريال	٣٠٥ ٧٦٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٤٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٢٥ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٣٠ ٠٠٠		٤ ٨٠٠	
مصروفات العمليات	٨٨ ٤٥٠		٦٥ ٧٦٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٥١٨ ٤٥٠	ريال	٢٩٥ ٥٦٠	ريال
صافي الدخل	٣١ ٩٠٠	ريال	١٠ ٢٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	٦٧ ٠٠٠	ريال	٢٢ ١٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٣١ ٩٠٠		١٠ ٢٠٠	
جملة فرعية	٩٨ ٩٠٠		٣٢ ٣٠٠	
يخصم: التوزيعات			٤ ٥٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٩٨ ٩٠٠	ريال	٢٧ ٨٠٠	ريال
الميزانيتان العموميتان				
الأصـــول				
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	٢١ ٣٠٠	ريال	(٢٢ ٩٨٠)	ريال
المخزون	٨١ ٠٥٠		٤٩ ٨٤٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة البلبع	١١٢ ٣٠٠			
الأصول طويلة الأجل	٨٣ ٢٠٠		٤٣ ٥٠٠	
متجمع الاستهلاك	(١٢ ٨٠٠)		(٩ ٣٠٠)	
أصول أخرى	٧١ ١٥٠		٥٦ ٢٠٠	
إجمالي الأصول	٣٥٦ ٢٠٠	ريال	١١٧ ٢٦٠	ريال

الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٥٦ ٧٠٠	ريال	٩ ٤٦٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات	١٢٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً			٦٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٥٨ ٥٠٠		٢٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٩٨ ٩٠٠		٢٧ ٨٠٠	
الأرباح المحتجزة في التابعة	٢٢ ١٠٠			
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٣٥٦ ٢٠٠	ريال	١١٧ ٢٦٠	ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

١ ـ كانت شركة البلبع مدينة لشركة الحاروني في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بمبلغ ١٦ ٠٠٠ ريال بالإضافة إلى سندات أذنيه تحت الطلب بمبلغ ٨٠٠٠ ريال، ومعدل فائدة ١٢٪، ومؤرخه في غرة رجب سنة ١٤٠١ هـ (تدفع الفوائد في تاريخ الاستحقاق). وقد قامت شركة الحاروني بخصم بعضاً من أوراق القبض المتسلمة من شركة البلبع قيمتها ٣٠٠٠ ريال لدى أحد البنوك في غرة رجب ١٤٠١ هـ دون أن تخطر شركة البلبع بذلك.

٢ ـ باعت شركة الحاروني بضاعة إلى شركة البلبع خلال سنة ١٤٠١ هـ بمبلغ ٤٠ ٠٠٠ ريال وتكلفتها ٣٠ ٠٠٠ ريال. ويتضمن مخزون شركة البلبع في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ بضاعة بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال من تلك التي تم الحصول عليها من شركة الحاروني، ويمثل هذا المبلغ تكلفة البضاعة لدى شركة البلبع.

٣ ـ باعت شركة البلبع آلة قيمتها الدفترية ١٥ ٠٠٠ ريال إلى شركة الحاروني بمبلغ ١٧ ٠٠٠ ريال، وذلك في غرة رجب ١٤٠١ هـ. وقد سجلت شركة الحاروني مصروف الاستهلاك عن هذه الآلة بمبلغ ٨٥٠ ريال عن سنة ١٤٠١ هـ. وكان العمر الاقتصادي المقدر لهذه الآلة في تاريخ البيع عشر سنوات. وقد ضمنت شركة الحاروني مصروف الاستهلاك في مصروفات العمليات.

٤ ـ أرسلت شركة البلبع بضاعة إلى شركة الحاروني في ٣٠ من ذي الحجة

١٤٠١ هـ، وسجلتها بجعل حساب المدينين المقابل مديناً بمبلغ ٦٠٠٠ ريال، وجعل حساب المبيعات دائناً بها. وكانت تكلفة هذه البضاعة لدى شركة البلبع ٤٨٠٠ ريال. ولم تسجل شركة الحاروني هذه البضاعة لكونها ما زالت في الطريق، وكانت شروط البيع على أساس التسليم عند نقطة الشحن.

٥ ـ أعلنت شركة البلبع عن توزيع أرباح بواقع ١,٥ ريال عن كل سهم في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، على أن تدفع في العاشر من المحرم ١٤٠٢ هـ. ولم تعد شركة الحاروني قيد اليومية اللازم لإثبات الإعلان عن التوزيعات.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود التسوية الخاصة بشركة الحاروني وشركة البلبع في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠١ هـ.

ب ـ إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء قيود الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها، والخاصة بشركة الحاروني والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة التاسعة:

نعرض فيما يلي القوائم المالية المستقلة التي تم إعدادها بعد الانتهاء من عملية المراجعة «لشركة الخوارزمي» وشركتيها التابعتين، «شركة الأمل» و «شركة الخيام»، في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. وتتم المحاسبة عن الاستثمار في الشركة التابعة باستخدام أساس الملكية.

شركة الخوارزمي، وشركة الأمل وشركة الخيام
القوائم المالية المستقلة
عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة

	شركة الخوارزمي	شركة الأمل	شركة الخيام (الأشهر الستة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠هـ)
	(السنة المنتهية في ١٤٠٤/١٢/٣٠هـ)		
قوائم الدخل			
الإيرادات			
صافي المبيعات	٩٢٠ ٠٠٠ ريال	٢٤٥ ٠٠٠ ريال	٣١٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات المقسطة	٤٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠
إيراد التوزيعات	٦ ٨٠٠		
مكسب من بيع أصول رأسمالية	٥ ٠٠٠		
مكسب مقسط من بيع أصول رأسمالية	٤ ٠٠٠		
إيرادات (ومصروفات) مقسطة	١٢ ٠٠٠	(٦٠٠٠)	(٦ ٠٠٠)
خسائر الاستثمار في شركة الأمل	(٤٥ ٠٠٠)		
دخل الاستثمار في شركة الخيام	١٠٨ ٨٠٠		
إجمالي الإيرادات	١ ٠٥١ ٦٠٠ ريال	٢٦٩ ٠٠٠ ريال	٣٦٤ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات			
تكلفة البضاعة المبيعة	٧٨٨ ٠٠٠ ريال	٢٧٣ ٠٠٠ ريال	٦٨ ٠٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقسطة	٣٢ ٠٠٠	٢٧ ٠٠٠	٤٢ ٠٠٠
مصروفات العمليات	٧٣ ٢٠٠	٢٩ ٠٠٠	١٨ ٠٠٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	٨٩٣ ٢٠٠ ريال	٣٢٩ ٠٠٠ ريال	٢٢٨ ٠٠٠ ريال
صافي الدخل (أو الخسارة)	١٥٨ ٤٠٠ ريال	(٦٠ ٠٠٠) ريال	١٣٦ ٠٠٠ ريال
قوائم الأرباح المحتجزة			
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	٦١١ ٠٠٠ ريال		٨٠ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل (أو الخسارة)	١٥٨ ٤٠٠	(٦٠ ٠٠٠)	١٣٦ ٠٠٠
جملة فرعية	٧٦٩ ٤٠٠ ريال	(٦٠ ٠٠٠) ريال	٢١٦ ٠٠٠ ريال
يخصم: التوزيعات	٤٨ ٠٠٠		١٤ ٠٠٠
رصيد الأرباح المحتجزة (أو العجز) في نهاية الفترة	٧٢١ ٤٠٠ ريال	(٦٠ ٠٠٠) ريال	٢٠٢ ٠٠٠ ريال

الميزانيات العمومية

الأصـول			
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	١٢٠٠٠ ريال	(٦٠٠٠) ريال	(٦٠٠٠) ريال
المخزون	٢٤٢٩٠٠	٧٠٠٠٠	٧٨٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الأمل	١٠٥٠٠٠		
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الخيام	٢٦٩٥٠٠		
استثمارات أخرى	١٨٥٠٠٠		
الأصول الرأسمالية (صافي)	٢٧٩٠٠٠	٥١٠٠٠	٧٨٠٠٠
أصول أخرى	١٧٤٠٠٠	٥٢٠٠٠	١٧٠٠٠٠
إجمالي الأصول	١٢٦٧٤٠٠	٦٧٠٠٠	٣٢٠٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية			
حسابات الدائنين	٤٦٠٠٠ ريال	٢٧٠٠٠ ريال	١٨٠٠٠ ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة (أو العجز)	٧٢١٤٠٠	(٦٠٠٠٠)	٣٠٢٠٠٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	١٢٦٧٤٠٠ ريال	١٦٧٠٠٠ ريال	٣٢٠٠٠٠ ريال

وفيما يلي المعلومات الإضافية المتاحة:

١ ـ تأسست شركة الأمل بواسطة شركة الخوارزمي في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ، ولتوفير رأس مال إضافي باعت شركة الأمل ٢٥٪ من الأسهم العادية المصرح بها إلى الجمهور بالقيمة الإسمية، كما اشترت شركة الخوارزمي الباقي من الأسهم المصرح بها نقداً بالقيمة الإسمية أيضاً.

٢ ـ اشترت شركة الخوارزمي ٤٠٠٠ سهم عادي من مساهمي شركة الخيام بمبلغ ١٧٥٠٠٠ ريال نقداً مشتملاً على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج، وذلك في غرة رجب ١٤٠٤ هـ. وكانت الميزانية العمومية لشركة الخيام على النحو التالي في غرة رجب ١٤٠٤ هـ:

شركة الخيام
الميزانية العمومية
غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ

الأصـــول

الأصول المتداولة	١٦٥ ٠٠٠ ريال
أصول طويلة الأجل	٦٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٢٢٥ ٠٠٠ ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

الالتزامات الجارية	٤٥ ٠٠٠ ريال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ٢٠ ريالاً	١٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٨٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٢٥ ٠٠٠ ريال

وتتساوى القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الخيام مع قيمتها الدفترية في غرة رجب ١٤٠٤ هـ. وقد حدد مجلس إدارة شركة الخوارزمي عمراً اقتصادياً لشهرة شركة الخيام بخمس سنوات.

٣ ـ حدثت المبيعات المقابلة التالية خلال سنة ١٤٠٤ هـ:

	المبيعات	المتضمن في مخزون المشت في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤
من شركة الخوارزمي إلى شركة الخيام	٤٠ ٠٠٠ ريال	١٥ ٠٠٠ ريال
من شركة الأمل إلى شركة الخيام	٣٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠
من شركة الخيام إلى شركة الخوارزمي	٦٠ ٠٠٠	٢١ ٩٠٠
الإجمالي	١٣٠ ٠٠٠ ريال	٤٦ ٩٠٠ ريال

٤ ـ باعت شركة الخوارزمي «آلة تثقيب» إلى شركة الأمل في ٢ من محرم ١٤٠٤ هـ. وقد اشتريت هذه الآلة في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٢ هـ،

ويتم استهلاكها بطريقة القسط الثابت على عمر اقتصادي قدره ١٠ سنوات. وتقوم شركة الأمل باستهلاك هذه الآلة بنفس طريقة الاستهلاك وعلى العمر المتبقي لها، وتضمن مصروف الاستهلاك في تكلفة البضاعة المبيعة. وكانت تفاصيل عملية بيع هذه الآلة على النحو التالي:

تكلفة آلة التثقيب	٢٥٠٠٠	ريال
ناقصاً: متجمع الاستهلاك	٥٠٠٠	
القيمة الدفترية للآلة	٢٠٠٠٠	ريال
سعر بيع الآلة	٢٤٠٠٠	
مكاسب من بيع الآلة	٤٠٠٠	ريال

٥ ـ أعلن عن توزيع أرباح نقدية، وتم دفعها في التواريخ التالية خلال سنة ١٤٠٤ هـ.

	شركة الخوارزمي	شركة الخيام
٣٠ من جمادي الآخرة	٢٢٠٠٠ ريال	٦٠٠٠ ريال
٣٠ من ذي الحجة	٢٦٠٠٠ ريال	١٤٠٠٠ ريال
إجمالي التوزيعات المعلن عنها والمدفوعة	٤٨٠٠٠ ريال	٢٠٠٠٠ ريال

٦ ـ حملت شركة الخوارزمي كل من الشركتين التابعتين بمبلغ ٦٠٠٠ ريال في نهاية السنة كأتعاب إدارية عن سنة ١٤٠٤ هـ. وقد دفعت هذه الأتعاب في المحرم من سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الخوارزمي والشركتين التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ. مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة العاشرة:

اشترت «شركة الطبري» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة القرطبي» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ، مقابل مبلغ ٣٦٠٥٠٠٠ ريال، وكانت القيمة العادلة الجارية لأسهم شركة الطبري ٤١٠٠٠٠٠ ريال. وكانت تكاليف تنفيذ عملية الاندماج صغيرة القيمة (يمكن تجاهلها). وتظهر القيم الدفترية والقيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ذاتياً ولالتزامات شركة القرطبي في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

	القيمة الدفترية	القيمة العادلةالجارية
النقدية	١٦٠٠٠٠ ريال	١٦٠٠٠٠ ريال
حسابات العملاء (صافي)	٩١٠٠٠٠	٩١٠٠٠٠
المخزون	٨٦٠٠٠٠	١٠٢٥١٨٦
المباني	٩٠٠٠٠٠٠	٧٢٥٠٠٠٠
الأثاث	٣٠٠٠٠٠٠	٢٥٥٠٠٠٠
متجمع الاستهلاك	(٥٤٥٠٠٠٠)	
أصول غير ملموسة (صافي)	١٥٠٠٠٠	٢٢٠٠٠٠
إجمالي الأصول	٨٦٣٠٠٠٠ ريال	١٢١١٥١٨٦ ريال
أوراق الدفع	٥٠٠٠٠٠ ريال	٥٠٠٠٠٠ ريال
حسابات الدائنين	٥٨٠٠٠٠	٥٨٠٠٠٠
ورقة دفع (٥٪) برهن	٤٠٠٠٠٠٠	٣٧١٠١٨٦
إجمالي الالتزامات	٥٠٨٠٠٠٠ ريال	٤٧٩٠١٨٦ ريال

ونعرض فيما يلي القوائم المالية للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ:

شركة الطبري وشركة القرطبي
القوائم المالية المستقلة
عن الفترة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢

	شركة الطبري (السنة المنتهية في ١٤٠٢/١٢/٣٠ هـ)		شركة القرطبي (الأشهر الستة المنتهية في ١٤٠٢/١٢/٣٠هـ)	
قائمتا الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	٢٥ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال	٦ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال
المبيعات المقابلة	٤٠٠ ٠٠٠			
الإيرادات (والمصروفات) المقابلة	١٨٠ ٠٠٠		(١٨٠ ٠٠٠)	
دخل الاستثمار في التابعة	٨٢ ٠٨٢			
إجمالي الإيرادات	٢٦ ٢٦٢ ٠٨٢	ريال	٥ ٨٢٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	١٧ ٦٤٠ ٠٠٠	ريال	٣ ٩٥٠ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة المبيعةلمقابلة	٣٦٠ ٠٠٠			
مصروف الاستهلاك	٣ ٧٠١ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠	
مصروف الاستنفاد			٣ ٧٥٠	
مصروف العمليات الأخرى	٣ ١٣٠ ٠٠٠		٩٥٦ ٠٠٠	
مصروف الفوائد	٦٦٢ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٢٥ ٤٩٣ ٠٠٠	ريال	٥ ٦٠٩ ٧٥٠	ريال
صافي الدخل	٧٦٩ ٠٨٢	ريال	٢١٠ ٢٥٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	٢ ١٦٧ ٥٠٠	ريال	٦٥٠ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	٧٦٩ ٠٨٢		٢١٠ ٢٥٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة	٢ ٩٣٦ ٥٨٢	ريال	٨٦٠ ٢٥٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـول				
حسابات المدينين (والدائنين) المقابلة	٥٥ ٥٠٠	ريال	(٥٥ ٥٠٠)	ريال
المخزون	٢٠٣١ ٠٠٠		١٠٠٩ ٥٠٠	
أصول متداولة أخرى	٢٣٢٦ ٤٥٧		١٠٢٦ ٥٢٦	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة القرطبي	٧ ٧٨٧ ٠٨٢			
الاستثمار في سندات شركة الطبري			٢٨١ ٣٤٩	
المباني	١٧ ٠٠٠ ٠٠٠		٩ ٠٠٠ ٠٠٠	
الأثاث	٤ ٢٠٠ ٠٠٠		٣ ٠٠٠ ٠٠٠	
متجمع الاستهلاك	(٨ ٠٠٠ ٠٠٠)		(٦ ٠٥٠ ٠٠٠)	
أصول غير ملموسة (صافي)			١٤٦ ٢٥٠	
إجمالي الأصول	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩	ريال	٨ ٣٥٨ ١٢٥	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات الجارية	٢٠١٧ ٣٤٣	ريال	٥٩٧ ٨٧٥	ريال
أوراق دفع برهن	٦ ٧٨٦ ٥٠٠		٤ ٠٠٠ ٠٠٠	
سندات $7\frac{1}{2}$٪	٧٠٠ ٠٠٠			
سندات ($7\frac{1}{2}$٪) مقابلة	٣٠٠ ٠٠٠			
الخصم على السندات ($7\frac{1}{2}$٪) المقابلة	(٣ ٨٦٦)			
سندات $8\frac{1}{4}$٪	٣ ٩٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال	٨ ٧٧٢ ٥٠٠		٢ ٩٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢ ٩٣٦ ٥٨٢		٨٦٠ ٢٥٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٢٥ ٤٠٠ ٠٣٩	ريال	٨ ٣٥٨ ١٢٥	ريال

وحدثت العمليات التالية خلال السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، فقد تم تحصيل صافي رصيد حسابات عملاء شركة القرطبي في ٣٠ من جمادي الآخرة وجعل حساب تكلفة البضاعة المبيعة مديناً بالمخزون السلعي في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ، وتم دفع ورقة دفع قيمتها ٥٠٠ ٠٠٠ ريال (في غرة رجب ١٤٠٢)، وتم سداد حسابات الدائنين في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ.

وقدر العمر الاقتصادي لمباني وأثاث شركة القرطبي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ بعشر سنوات، وثمان سنوات على التوالي، كما قدر العمر الاقتصادي لكافة الأصول غير الملموسة بعشرين عاماً. ويتم حساب الاستهلاك والاستنفاد بطريقة القسط الثابت.

وكان المتبقي من الأقساط السنوية المتساوية لورقة الدفع (٥٪) برهن في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٢ هـ ثمانية أقساط، ويستحق القسط التالي عنها في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ. وتم حساب القيمة العادلة الجارية لورقة الدفع على أساس معدل فائدة قدره ٧٪. ولم تحدث أي عمليات مقابلة بين الشركتين قبل ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٢ هـ. وقد حدثت العمليات المقابلة التالية خلال الأشهر الستة الأخيرة من سنة ١٤٠٢ هـ:

١ ـ باعت شركة الطبري بضاعة بمبلغ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال إلى شركة القرطبي. وكانت تكلفة هذه البضاعة لدى شركة الطبري ٣٦٠ ٠٠٠ ريال. وقد تبقى ما قيمته ٧٥ ٠٠٠ ريال من هذه البضاعة في مخزون ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

٢ ـ اشترت شركة القرطبي من سوق الأوراق المالية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، بعضاً من سندات ($\frac{1}{2}$ ٧٪) شركة الطبري، والتي تبلغ قيمتها الإسمية ٣٠٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ٣٠٣ ٨٤٩ ريال مشتملاً على فوائد مستحقة مقدارها ٢٢ ٥٠٠ ريال. وكانت شركة الطبري قد أصدرت سندات ($\frac{1}{2}$ ٧٪) قيمتها الإسمية ١ ٠٠٠ ٠٠٠ ريال تستحق بعد ٥ سنوات، وذلك في غرة المحرم سنة ١٤٠١ هـ مقابل مبلغ ٩٨٠ ٠٣٦ ريال، حيث كان معدل العائد السائد ٨٪.

٣ ـ تتم بعض الوظائف الإدارية للشركتين بصورة مشتركة منذ عملية الاندماج ولهذا فإن شركة الطبري تحمل شركة القرطبي بمبلغ ٣٠ ٠٠٠ ريال شهرياً كأتعاب إدارية.

٤ ـ كانت شركة القرطبي مدينة لشركة الطبري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ بالأتعاب الإدارية عن شهرين، وبمبلغ ١٨ ٠٠٠ ريال عن البضاعة المشتراة.

المطلوب:

إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات والتسويات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة الطبري والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ، مع تقريب كل القيم المحسوبة لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

الفصــل التاسع

القـوائم الماليـة الموحـدة: التـدفقـات النقـديـة، والانـدمـاج التدريجي

Consolidated Financial statements:
cash flows, and installment acquisition:

القائمة الموحدة للتدفقات النقدية:

Consolidated Statement of Cash Flows:

تتضمن القوائم المالية الموحدة التي تصدرها الشركات المساهمة الكبيرة قائمة موحدة عن التدفقات النقـدية. وتعـد هذه القـائمة عـادةً وفقاً لمفهـوم رأس المـال العامـل. وقد سبق للطالب دراسـة هذه القـائمة وفقـاً لمفهوم رأس المـال العامل في المحاسبة المتوسطة. ومع ذلك تظهر بعض المشكـلات الخاصـة عند إعداد هذه القائمة على أساس موحد نتناول بعضها فيما يلي:

١ ـ يضاف مصروف الاستهلاك والاستنفاد، كما ورد في قائمة الدخل الموحـدة، إلى صافي الدخل الموحـد، متضمناً حقـوق الأقلية في صـافي دخل الشـركة التابعة. ومن المعروف أن مصروف الاستهلاك والاستنفاد عند المحاسبـة عن الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء يعتمد على القيم العادلة الجاريـة للأصـول بما فيها الشهرة الخاصة بالشركة التابعة في تاريـخ الاندمـاج. وعند تحـديد رأس المـال العامـل المتولـد من العمليات يجب تضمينـه حصة الأقليـة في صافي الدخل، لأن الميـزانية العمـومية المـوحدة يجب أن تشتمـل على ١٠٠٪ من رأس المال العامل لكل الشركات التابعة.

٢ ـ عند تحديد استخدامـات رأس المال العـامل، يؤخـذ في الاعتبار التـوزيعات

النقدية المعلنة بواسطة الشركة القابضة، والتوزيعات النقدية لمساهمي الأقلية المعلنة بواسطة الشركة التابعة المملوكة جزئياً. والجدير بالذكر أن حصة الشركة القابضة في التوزيعات التي تعلنها الشركات التابعة لها لا تؤثر على رأس المال العامل الموحد، لأن النقدية تتدفق بين مجموعة الشركات الموحدة. وإذا كانت التوزيعات المعلنة لمساهمي الأقلية ذات أهمية نسبية فيجب إدراجها كعنصر مستقل، أو يفصح عنها في شكل ملحوظة في القائمة الموحدة للتدفقات النقدية.

٣ ـ إذا اشترت الشركة القابضة أسهم إضافية من أسهم رأس مال الشركة التابعة بطريقة مباشرة فلن تغير من مقدار رأس المال العامل، وطبقاً لذلك لا تؤخذ في الاعتبار عند إعداد القائمة الموحدة للتدفقات النقدية.

٤ ـ إذا اشترت الشركة القابضة من مساهمي الأقلية أسهم إضافية من أسهم رأس مال الشركة التابعة فسيؤدي ذلك إلى تخفيض رأس المال العامل، وبالتالي تؤخذ قيمة هذه الأسهم في الاعتبار عند إعداد القائمة الموحدة للتدفقات النقدية.

٥ ـ إذا باعت الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة فسيؤدي ذلك إلى زيادة رأس المال العامل (ومقدار حقوق الأقلية)، وبالتالي تؤخذ القيمة في الاعتبار ضمن الموارد المالية في القائمة الموحدة للتدفقات النقدية.

مثال توضيحي عن قائمة التدفقات النقدية الموحدة:

تمتلك الشركة القابضة ١٠٠٪ من الأسهم العادية لرأس مال شركة المكارم لعدة سنوات وقد تمت المحاسبة عن عملية الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وتتكون الأسهم المتداولة لشركة المكارم من نوع واحد من الأسهم العادية، كما بلغ إجمالي حقوق الملكية في نهاية سنة ١٤٠٤ مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال. وفي بداية سنة ١٤٠٥ باعت الشركة القابضة ٣٠٪ من استثماراتها في أسهم رأس مال شركة المكارم إلى أطراف خارجية بمبلغ ٢٠٥ ٠٠٠ ريال بزيادة قدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال عن القيمة الدفترية المسجلة في دفاتر الشركة القابضة. وقد كان صافي دخل شركة المكارم عن سنة ١٤٠٥ مبلغ

١٠٠ ٠٠٠ ريـال، والتـوزيعـات النقـديـة التي أعلنتهـا قـرب نهـايـة سنـة ١٤٠٥ ٦٠ ٠٠٠ ريال. وخلال سنة ١٤٠٥ أصدرت الشركة القابضة أسهم عـادية إضـافية ودفعت نقـدية جملتهـا ٢٩٠ ٠٠٠ ريال في مقـابل أصـول طويلة الأجـل قيمتها العادلة الجارية مبلغ ٤٩٠ ٠٠٠ ريال. ونعرض في الصفحات التالية قـائمة الدخل الموحدة عن سنة ١٤٠٥، والقائمة الموحدة للأربـاح المحتجزة عن سنـة ١٤٠٥ والميزانية العمومية الموحدة المقارنة عن سنتي ١٤٠٤، ١٤٠٥.

الشركة القابضة والتابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	ريـال	ريـال
المبيعات والإيرادات الأخرى (تتضمن مكاسب قدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال من بيع جزء من الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة المكارم).		٢ ٤٥٠ ٠٠٠
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	١ ٥٠٠ ٠٠٠	
مصروف الاستهلاك والاستنفاد	٢١٠ ٠٠٠	
مصروفات العمليات الأخرى	١٩٠ ٠٠٠	١ ٩٠٠ ٠٠٠
الدخل قبل الضريبة		٥٥٠ ٠٠٠
مصروف ضرائب الدخل		٢٥٠ ٠٠٠
صافي الدخل الموحد		٣٠٠ ٠٠٠
يطرح حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة		٣٠ ٠٠٠
صافي الدخل الموحد		٢٧٠ ٠٠٠
ربحية السهم		هلله ريال
		٥ ١٤

الشركة القابضة والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ.

البيان	
الأرباح المحتجزة، أول العام	٦٧٠ ٠٠٠
يضاف، صافي الدخل	٢٧٠ ٠٠٠
جملة فرعية	٩٤٠ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات (٢,٩١ ريال للسهم)	١٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة، نهاية العام	٧٨٠ ٠٠٠

الشركة القابضة والتابعة
الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	سنة ١٤٠٥ ريـال	سنة ١٤٠٤ ريـال
الأصـــول		
الأصول المتداولة	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠
الأصول طويلة الأجل	٣ ٠٠٠ ٠٠٠	٢ ٥١٠ ٠٠٠
يطرح: مجمع الاستهلاك	(١ ٣٠٠ ٠٠٠)	(١ ١٠٠ ٠٠٠)
أصول غير ملموسة (الصافي)	٢٤٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٣ ١٤٠ ٠٠٠	٢ ٥٦٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٥ ٠٠٠	٤٩٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٦٩٣ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	١٦٢ ٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٥٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٤٥٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٨٠ ٠٠٠	٦٧٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٣ ١٤٠ ٠٠٠	٢ ٥٦٠ ٠٠٠

وعلى ضوء البيانات التي ظهرت في القوائم المالية الموحدة السابقة نعرض في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة، وفقاً لمفهوم رأس المال العامل عن سنة ١٤٠٥ هـ، ثم نعرض في الصفحة التي تليها قائمة التدفقات النقدية الموحدة عن سنة ١٤٠٥ هـ.

ونوضح فيما يلي بعض المظاهر الهامة الواجب التركيز عليها عند دراسة قائمة التدفقات النقدية الموحدة:

١ ـ يتضمن رأس المال العامل المتولد من العمليات حقوق الأقلية في صافي دخل شركة المكارم ـ الشركة التابعة.

٢ ـ يستبعد من رأس المال العامل المتولد من العمليات المكاسب الناتجة من بيع جزء من الاستثمارات في أسهم رأس مال شركة المكارم وقدرها ٥٥ ٠٠٠ ريال، وطبقاً لذلك تم إدراج كل المتحصلات من عملية البيع كموارد لرأس المال العامل الموحد.

٣ ـ التوزيعات المعلنة التي أخذت في الاعتبار كاستخدامات لرأس المال العامل الموحد تتكون من التوزيعات المعلنة لمساهمي الشركة القابضة وقدرها ١٦٠ ٠٠٠ ريال، والتوزيعات المعلنة لمساهمي الأقلية في التابعة وقدرها ١٨ ٠٠٠ ريال.

٤ ـ تعتبر الأسهم المصدرة بمعرفة الشركة القابضة للحصول على أصول طويلة الأجل كعملية تبادل (وفقاً للرأي المحاسبي رقم ١٩)، ولذلك عولجت كمصدر واستخدام لرأس المال العامل الموحد، ويعني ذلك أن هذه العملية لم تؤثر على صافي رأس المال العامل.

الشركة القابضة والتابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد قائمة التدفقات النقدية
(وفقاً لمفهوم رأس المال العامل)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٢/٣٠ هـ

	أرصدة الحسابات في ١٤٠٤/١٢/٣٠	تحليل عمليات سنة ١٤٠٥ المدين	تحليل عمليات سنة ١٤٠٥ الدائن	أرصدة الحسابات في ١٤٠٥/١٢/٣٠
رأس المال العامل	٤١٠٠٠٠	(×) ٢٨٥٠٠٠		٦٩٥٠٠٠
الأصول طويلة الأجل	٢٥١٠٠٠٠	(٧) ٢٩٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠٠
		(٨) ٢٠٠٠٠٠		
الأصول غير الملموسة	٢٥٠٠٠٠		(٢) ١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
	٣١٧٠٠٠٠			٣٩٣٥٠٠٠
مجمع الاستهلاك	١١٠٠٠٠٠		(٢) ٢٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٦٠٠٠٠٠		(٥) ٩٣٠٠٠	٦٩٣٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة		(٩) ١٨٠٠٠	(٣) ١٥٠٠٠٠	١٦٢٠٠٠
			(٤) ٣٠٠٠٠	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ١٠ ريال	٥٠٠٠٠٠		(٦) ٥٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠٠٠٠٠		(٦) ١٥٠٠٠٠	٤٥٠٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٦٧٠٠٠٠	(٩) ١٦٠٠٠٠	(١) ٢٧٠٠٠٠	٧٨٠٠٠٠
الإجمالي	٣١٧٠٠٠٠	٩٥٣٠٠٠	٩٥٣٠٠٠	٣٩٣٥٠٠٠
الموارد المالية				
صافي الدخل		(١) ٢٧٠٠٠٠		
يضاف مصروف استهلاك واستنفاد		(٢) ٢١٠٠٠٠		من العمليات
حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة		(٤) ٣٠٠٠٠		٤٥٥٠٠٠
يطرح: المكاسب على المباع من الاستثمار في أسهم رأس مال التابعة			(٣) ٥٥٠٠٠	
المباع من الاستثمارات في أسهم رأس مال التابعة		(٣) ٢٠٥٠٠٠		
الزيادة في الالتزامات طويلة الأجل		(٥) ٩٣٠٠٠		
إصدار أسهم رأس مال مقابل أصول طويلة الأجل.		(٦) ٢٠٠٠٠٠		
الاستخدامات				
شراء أصول طويلة الأجل نقداً			(٧) ٢٩٠٠٠٠	
شراء أصول طويلة الأجل مقابل أسهم			(٨) ٢٠٠٠٠٠	
الإعلان عن توزيعات، تتضمن ١٨٠٠٠ ريال حصة الأقلية في التابعة.			(٩) ١٧٨٠٠٠	
إجمالي الموارد والاستخدامات		١٠٠٨٠٠٠	٧٢٣٠٠٠	
الزيادة في رأس المال العامل			(×) ٢٨٥٠٠٠	
الإجماليات		١٠٠٨٠٠٠	١٠٠٨٠٠٠	

الشركة القابضة والتابعة
قائمة التدفقات النقدية الموحدة
(وفقاً لمفهوم رأس المال العامل)
عن السنة المنتهية في ١٤٠٥١٢/٣٠ هـ

	ريـال	ريـال
مصادر الموارد المالية:		
رأس المال العامل الناتج من العمليات:		
صافي الدخل، يشتمل على ٣٠ ٠٠٠ ريال		
حقوق الأقلية		٣٠٠ ٠٠٠
يضاف: مصروف الاستهلاك والاستنفاد		٢١٠ ٠٠٠
يطرح: مكاسب بيع استثمارات		
في أسهم رأس مال الشركة التابعة		(٥٥ ٠٠٠)
رأس المال العامل الناتج من العمليات		٤٥٥ ٠٠٠
بيع استثمارات في أسهم رأس مال التابعة		٢٠٥ ٠٠٠
قروض طويلة الأجل		٩٣ ٠٠٠
إصدار أسهم عادية مقابل أصول طويلة الأجل		٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الموارد المالية الواردة		٩٥٣ ٠٠٠
استخدامات الموارد المالية:		
شراء أصول طويلة الأجل نقداً	٢٩٠ ٠٠٠	
شراء أصول طويلة الأجل مقابل أسهم	٢٠٠ ٠٠٠	
الإعلان عن توزيعات نقدية تشمل ١٨ ٠٠٠ ريال	١٧٨ ٠٠٠	
حصة الأقلية من توزيعات التابعة		
إجمالي الموارد المالية المستخدمة		٦٦٨ ٠٠٠
الزيادة في الموارد المالية، رأس المال العامل		٢٨٥ ٠٠٠

مكونات رأس المال العامل:

	نهاية سنة ١٤٠٥	نهاية سنة ١٤٠٤	الزيادة (النقص) في رأس المال العامل
	ريـال	ريـال	ريـال
الأصول المتداولة	١ ٢٠٠ ٠٠٠	٩٠٠ ٠٠٠	٣٠٠ ٠٠٠
يطرح: الالتزامات قصيرة الأجل	٥٠٥ ٠٠٠	٤٩٠ ٠٠٠	(١٥ ٠٠٠)
رأس المال العامل	٦٩٥ ٠٠٠	٤١٠ ٠٠٠	
الزيادة في رأس المال العامل			٢٨٥ ٠٠٠

الاندماج التدريجي Installment Acquisition of Subsidiary

قد تفرض الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة تدريجياً عن طريق الحصول على أسهمها العادية على دفعات بدلاً من الحصول عليها مرة واحدة. وإذا كان الاندماج تدريجياً فيجب أن تتم المحاسبة عنه وفقاً لأسلوب الشراء، لأن أسلوب اندماج الحقوق لا يتلاءم مع هذا النوع من الاندماج(*).

وعند المحاسبة عن الحيازة التدريجية لأسهم رأس مال الشركة التابعة يواجه المحاسبون بقضية صعبة وهي: إذا كنا نطبق أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج الذي يتم تدريجياً، فما هي النقطة التي يجب عندها تحديد القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً في الشركة التابعة؟ والإجابة، من الناحية العملية: يجب تحديد القيم العادلة الجارية لصافي أصول الشركة التابعة في التاريخ الذي تصبح فيه الشركة القابضة مسيطرة على الشركة التابعة، ففي ذلك التاريخ تكون عملية الاندماج قد تمت وفقاً لأسلوب الشراء.

ومع ذلك، لا تعتبر الإجابة السابقة مرضية بالقدر الكافي، لأن المبادىء المحاسبية المتعارف عليها تتطلب استخدام أساس الملكية في المحاسبة عن

(*) سبق أن أشرنا في الفصل الرابع أن المحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق يتلاءم فقط مع حالات الاندماج التي تنطوي على مبادلة ٩٠٪ أو أكثر من أسهم رأس مال الشركة المندمجة في عملية واحدة أو طبقاً لخطة محددة.

الاستثمارات في الأسهم العادية عندما تكون للشركة المستثمرة القدرة على التأثير في العمليات والسياسات المالية للشركة المستثمر فيها بدرجة ملحوظة. وهناك افتراض بأن حيازة ٢٠٪ من الأسهم العادية الخاصة بإحدى الشركات يعتبر حد أدنى لممارسة الشركة المستثمرة تأثيراً ملحوظاً على العمليات والسياسات المالية للشركة المستثمر فيها، ما لم يظهر دليل عكس ذلك. وطبقاً للرأس المحاسبي رقم (١٨) يستلزم الأمر تطبيق المحاسبة وفقاً لأساس الملكية بأثر رجعي عندما تصل حقوق ملكية الشركة المستثمرة إلى ٢٠٪. ونوضح هذه النقاط في المثال التالي.

مثال توضيحي عن السيطرة التدريجية بمعرفة الشركة القابضة

اشترت شركة الشايع، التي تنتهي سنتها المالية في ٣٠ من صفر كل عام، ٩ ٥٠٠ سهم عادي من أسهم رأس المال المتداولة لشركة السلطان وجملتها ١٠ ٠٠٠ سهم، وقد كانت القيمة الإسمية ٥ ريالات للسهم وذلك على النحو التالي (مع تجاهلنا لتكاليف تنفيذ عملية الاندماج):

سيطرة الشركة القابضة تدريجياً
على الشركة التابعة

التاريخ	عدد أسهم شركة السلطان التي حصلت عليها الشركة القابضة	طريقة الدفع بمعرفة شركة الشايع	القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة السلطان
غرة ربيع الأول ١٤٠٢	١ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠ ريال نقداً	٨٠ ٠٠٠ ريال
غرة ربيع الأول ١٤٠٣	٢ ٠٠٠	٢٢ ٠٠٠ ريال نقداً	٨٥ ٠٠٠ ريال
غرة ربيع الأول ١٤٠٤	٦ ٥٠٠	٢٨ ٠٠٠ ريال نقداً ٥٠ ٠٠٠ ريال تستحق الدفع بعد خمس سنوات بموجب ورقة دفع بمعدل ١٥٪.	٩٠ ٠٠٠ ريال
الإجمالي	٩ ٥٠٠	١١٠ ٠٠٠ ريال	

وتشير البيانات الموضحة في الجدول السابق إلى أن شركة الشايع اشترت أسهم شركة السلطان على ثلاث دفعات، وقد بلغ سعر شراء السهم ١٠ ريال، ١١ ريال، ثم ١٢ ريال، وقد كان نصيب السهم من القيمة الدفترية في صافي أصول شركة السلطان ٨ ريال، ٨ ريال و ٥٠ هللة، ثم ٩ ريال على التوالي. وطبقاً لذلك يتم تقويم صافي أصول شركة السلطان وفقاً لقيمها الجارية في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ هـ، وهو تاريخ سيطرة شركة الشايع (الشركة القابضة) على شركة السلطان (الشركة التابعة).

وقد كانت حسابات حقوق الملكية في شركة السلطان تشتمل على ثلاثة حسابات هي: حساب الأسهم العادية لرأس المال ورصيده ٠٠٠ ٥٠ ريال (٠٠٠ ١٠ سهم × ٥ ريال = ٠٠٠ ٥٠ ريال)، وحساب علاوة الإصدار ورصيده ٠٠٠ ١٠ ريال، أما حساب الأرباح المحتجزة فهو يتضمن البيانات التالية:

حساب الأرباح المحتجزة بدفتر أستاذ الشركة المستثمر فيها

الأرباح المحتجزة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
غرة ربيع الأول ١٤٠٢	الرصيد			٠٠٠ ٢٠ (دائن)
١٤٠٣/٢/١٠	التوزيعات، بواقع ريال عن كل سهم	٠٠٠ ١٠		٠٠٠ ١٠
١٤٠٣/٢/٢٨	صافي الدخل		٠٠٠ ١٥	٠٠٠ ٢٥
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات، بواقع ريال عن كل سهم.	٠٠٠ ١٠		٠٠٠ ١٥
١٤٠٤/٢/٢٨	صافي الدخل		٠٠٠ ١٥	٠٠٠ ٣٠

قيود اليومية في الشركة القابضة في ظل الاندماج التدريجي:

نعرض في الصفحتين التاليتين قيود اليومية التي تجريها شركة الشايع لتسجيل استثمارها في أسهم رأس مال شركة السلطان (تتضمن هذه القيود قيود التسوية والإقفال التي تجري عادةً في نهاية السنة المالية) ونفترض في هذا الصدد أنه تم سداد كل التوزيعات نقداً في تاريخ الإعلان عنها، مع تجاهل آثار ضرائب الدخل.

ونفترض أيضاً أن شركة الشايع طبقت أسلوب الشراء في المحاسبة عن الاندماج في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ عندما حصلت على ٦٥٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة السلطان. وطبقاً لذلك يجب على شركة الشايع تطبيق المبادىء المحاسبية المتعلقة بأسلوب الشراء التي عرضناها في الفصلين الرابع والخامس، ويعني ذلك قيامها بتقويم أصول شركة السلطان القابلة للتحقق ذاتياً طبقاً للقيم العادلة الجارية. ويجب تخصيص أي زيادة في تكلفة الاستثمار وقدرها ٧٨ ٠٠٠ ريال عن ٦٥٪ من إجمالي القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة السلطان للشهرة واستنفادها على مدى أربعين عاماً أو أقل.

شركة الشايع

قيود اليومية

١٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٢

١٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات شراء ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة السلطان.

١ ٠٠٠ النقدية ١٠ من صفر ١٤٠٣

١ ٠٠٠ إيراد التوزيعات

إثبات تحصيل توزيعات من شركة السلطان عن ١٠٠٠ سهم بواقع ريال واحد للسهم.

٢٢ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٣

٢٢ ٠٠٠ النقدية

إثبات شراء ٢٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة السلطان.

٤٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٣

٤٥٠ الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها

إثبات المحاسبة بأثر رجعي عن الاستثمار في شركة السلطان نتيجة التحول من أساس التكلفة إلى أساس

الملكية، ولذلك تم زيادة حساب الاستثمار بنسبة ١٠٪ من صافي دخل شركة السلطان عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٣ كما يلي :

الحصة في صافي دخل شركة السلطان سنة ١٤٠٣ (١٥٠٠٠ ريال × ١٠٪). — ١٥٠٠

يطرح : استنفاد الشهرة التي تم الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ :

التكلفة ١٠٠٠٠ ريال، مطروحاً منها (٨٠٠٠٠ ريال × ١٠٪) — ٥٠

= ٢٠٠٠ ريال شهرة، ٢٠٠٠ ريال الشهرة ÷ ٤٠ سنة = الشهرة المستنفدة عن السنة المنتهية في ١٤٠٣/٢/٣٠.

جملة فرعية — ١٤٥٠

يطرح إيراد توزيعات سجل في ١٤٠٣/٢/١٠. — ١٠٠٠

تسوية فترة سابقة لحساب الأرباح المحتجزة في دفاتر الشركة المستثمر فيها. — ٤٥٠

مدين	دائن	البيان	التاريخ
٣٠٠٠		النقدية	١٧ صفر ١٤٠٤
	٣٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان	
		إثبات تحصيل توزيعات من شركة السلطان عن ٣٠٠٠ سهم بواقع ريال للسهم.	
٤٥٠٠		الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان	٣٠ صفر ١٤٠٤ هـ
	٤٥٠٠	الدخل من الاستثمار	
		إثبات الحصة من صافي دخل شركة السلطان عن السنة المنتهية في ١٤٠٤/٢/٣٠ (١٥٠٠٠ ريال × ٣٠٪).	
١٧٥		الدخل من الاستثمار	٣٠ صفر ١٤٠٤
	١٧٥	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان	

إثبات استنفاد الشهرة عن سنة ١٤٠٤ كما يلي :

عن ما تم حيازته في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ (٢٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة) ٥٠ ريال
عن ما تم حيازته في غرة ربيع الأول ١٤٠٣، التكلفة ٢٢ ٠٠٠ ريال،
مطروحاً منها (٨٥ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪) = ٥ ٠٠٠ شهرة،
المستنفد عن سنة ١٤٠٤ = ٥ ٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة = ١٢٥ ريال

إجمالي المستنفد من الشهرة ١٧٥ ريال

٧٨ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان غرة ربيع الأول ١٤٠٤
٢٨ ٠٠٠ النقدية
٥٠ ٠٠٠ أوراق الدفع

إثبات شراء ٦ ٥٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولةلشركة السلطان مقابل سداد جزء من الثمن نقداً والباقي يستحق بعد خمس سنوات بورقة دفع بفائدة ١٥٪.

إنتقاد المدخل المحاسبي السابق : Criticism of Foregoing Approach:

قد ينتقد المدخل السابق في معالجته للشهرة. فقد رأينا الاعتراف بالشهرة في ثلاثة تواريخ منفصلة على مدى سنتين تم خلالهما شراء أسهم عادية من الأسهم المتداولة لشركة السلطان على ثلاث دفعات. علاوة على ذلك، يتم استنفاد هذه الشهرة على مدى ثلاث فترات مختلفة طول كل منها أربعون سنة (أو أقل).

وقد يجادل البعض بأنه من الواجب تحديد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة السلطان في كل تاريخ من التواريخ الثلاثة التي حصلت فيها شركة الشايع على أسهم هذه الشركة. ومع ذلك، فإن هذه المعالجة النظرية الدقيقة للمبادىء المحاسبية المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل يصعب تبريرها من وجهة نظر تحليل التكلفة والمنفعة. ويمكننا القول، أنه قد يكون أكثر ملاءمة الاعتراف بالشهرة مرة واحدة فقط في تاريخ سيطرة شركة الشايع على شركة السلطان، أما الاعتراف بالشهرة قبل هذا التاريخ لا يبرر حسابها نتيجة أهميتها النسبية الضئيلة. ولكن يبدو أن التطبيق الموضح في الجزء السابق من

هـذا الفصـل عن الشهـرة جـاء تـطبيقـاً للرأي المحـاسبي رقم (١٨) وفقـاً للنص التالي:

«إذا كانت القيمة الدفترية لأي استثمار في أسهم رأس مـال شركـة مستثمر فيها (وينطبق عليـه شروط المحـاسبة وفقـاً لأساس الملكيـة) تختلف عن الحقوق الضمنية في صافي أصول الشركة المستثمر فيهـا. . وإذا كان المستثمـر غير قـادر على ربط الفرق بحسابـات معينة بـالشركـة المستثمر فيهـا، فيجب اعتبار الفـرق كشهرة تستنفد على أربعين سنة أو أقل».

ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة:

نعـرض فيما يلي ورقـة العمل الـلازمة لإعـداد القوائم المـاليـة المـوحـدة وما يرتبط بها من قيود استبعاد وتسوية بالنسبة لشركة الشايـع والشركـة التابعـة في غرة ربيع الأول ١٤٠٤، والفترات المحاسبية التالية طبقاً لأسلوب الشراء. وسوف نتبـع الإجراءات نفسهـا السابق استخـدامها في الفصـول السابقـة. هـذا وسـوف يترتب على قيام شركة الشايع بتطبيق أساس الملكية بأثر رجعي على استثماراتهـا في أسهم رأس مال شركة السلطان إلى ظهور الحسابين التاليين: الأول، حسـاب الاستثمــار في أسهم رأس مـال شــركـة السلطان، والثـاني، حسـاب الأربـاح المحتجـزة بالشـركة التـابعـة (المستثمـر فيهـا) وذلـك في غـرة ربيـع الأول سنـة ١٤٠٤ هـ.

دفتر أستاذ الشركة القابضة

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٢/٣/١	الحصول على ١٠٠٠ سهم	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	الحصول على ٢٠٠٠ سهم	٢٢ ٠٠٠		٣٢ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أساس الملكية بأثر رجعي	٤٥٠		٣٢ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات بواقع ريال واحد للسهم		٣٠٠٠	٢٩ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الحصة من صافي الدخل	٤ ٥٠٠		٣٣ ٩٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	استنفاد الشهرة		١٧٥	٣٣ ٧٧٥
١٤٠٤/٣/١	الحصول على ٦٥٠٠ سهم	٧٨ ٠٠٠		١١١ ٧٧٥

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة (المستثمر فيها)

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أساس الملكية بأثر رجعي		٤٥٠	٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	قيد إقفال ـ الحصة في صافي الدخل المعدل لشركة السلطان والذي لم يدفع كتوزيعات (٤٥٠٠ ريال - ١٧٥ ريال) - ٣٠٠٠ ريال)		١٣٢٥	١٧٧٥

وإذا كانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة السلطان في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ مقدارها ٩٠ ٠٠٠ ريال، وهي في نفس الوقت تطابق القيمة الدفترية لصافي هذه الأصول في ذلك التاريخ، فعندئذٍ يجري قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل بتاريخ ١٤٠٤/٣/١ على النحو التالي:

شركة الشايع والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية
في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ

٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥ريال ـ شركة السلطان
١٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ شركة السلطان
٢٨ ٢٢٥		الأربـاح المحتجـزة ـ شركـة السلطان (٣٠ ٠٠٠ - ١ ٧٧٥ ريال)
١ ٧٧٥		الأرباح المحتجزة بالتابعة (المستثمر فيها) ـ شركة الشايع
٢٦ ٢٧٥		الشهرة ـ شركة الشايع (١ ٩٠٠ + ٤ ٨٧٥ + ٧٨ ٠٠٠ - ٩٠ ٠٠٠ × ٦٥٪)
	١١١ ٧٧٥	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان
	٤ ٥٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

استبعـاد حساب الاستثمـار وما يقـابله من حسابـات حقوق ملكية في الشركة التابعة في تاريـخ الاندمـاج وفقاً لأسلوب الشراء، وتخصيص الزيـادة في التكلفة عن القيمـة العادلـة

الجارية (التي تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة ناتجة عن الاندماج، وتحديد حقوق الأقلية في الشركة التابعة في تاريخ الاندماج (٩٠٠٠٠ ريال × ٥٪ = ٤٥٠٠ ريال).

وطبقاً لذلك تكون عملية اندماج شركة السلطان في شركة الشايع قد تمت في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٤ وفقاً لأسلوب الشراء، ومن ثم يجب إعداد ميزانية عمومية موحدة فقط للأسباب التي ذكرناها في الفصل الخامس. ونوضح في الصفحة التالية ورقة العمل اللازمة لإعداد هذه الميزانية الموحدة والتي يظهر فيها القيد السابق. ونوجه النظر إلى أن البيانات الأخرى التي تظهر في ورقة العمل هي بيانات افتراضية. فضلاً عن ذلك لم توجد هناك عمليات متبادلة بين الشركتين قبل غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

شركة الشايع والشركة التابعة
ورقة العمل اللازمة لإعداد ميزانية عمومية موحدة
في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ هـ.

	شركة الشايع	شركة السلطان	الاستبعادات والتسويات الزيادة (النقص)	الموحدة
الأصــول				
الأصول المتداولة	٤٠٠ ٠٠٠	١٤٠ ٠٠٠		٥٤٠ ٠٠٠
الاستثمارات في أسهم رأس مال				
شركة السلطان	١١١ ٧٧٥		(١١١ ٧٧٥)	
الأصول طويلة الأجل	١ ٢٠٠ ٠٠٠	١٦٠ ٠٠٠		١ ٣٦٠ ٠٠٠
الشهرة			٢٦ ٢٧٥	٢٦ ٢٧٥
إجمالي الأصول	١ ٧١١ ٧٧٥	٣٠٠ ٠٠٠	(٨٥ ٥٠٠)	١ ٩٢٦ ٣٧٥
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات قصيرة الأجل	٢٠٠ ٠٠٠	٦٠ ٠٠٠		٢٦٠ ٠٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٨٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠		٩٥٠ ٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة			٤ ٥٠٠	٤ ٥٠٠
أسهم رأس المال، القيمة				
الاسمية ريال واحد	١٥٠ ٠٠٠			١٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال، ٥ ريالات		٥٠ ٠٠٠	(٥٠ ٠٠٠)	٠
علاوة الإصدار	٣٥٠ ٠٠٠	١٠ ٠٠٠	(١٠ ٠٠٠)	٣٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢١٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠	(٢٨ ٢٢٥)	٢١١ ٧٧٥
الأرباح المحتجزة بالتابعة	١ ٧٧٥		(١ ٧٧٥)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٧١١ ٧٧٥	٣٠٠ ٠٠٠	(٨٥ ٥٠٠)	١ ٩٢٦ ٢٧٥

ومن الملاحظ في البيانات السابقة، أن الأرباح المحتجزة الموحدة وجملتها ٢١١ ٧٧٥ ريال تتكون من مبلغين: الأول ـ الأرباح المحتجزة الخاصة بشركة الشايع وقدرها ٢١٠ ٠٠٠ ريال، والثاني حصة شركة الشايع في الأرباح المحتجزة بشركة السلطان قبل الاندماج وقدرها ١ ٧٧٥ ريال، بنسبة ملكيتها في ذلك التاريخ وقدرها ٣٠٪.

وبالنسبة للسنوات التالية لإتمام الاندماج، يجب على شركة الشايع أن تظهر في سجلاتها المحاسبية ٩٥٪ من نتائج عمليات شركة السلطان. علاوة

على ذلك، يجب أن يجعل مصروف الاستنفاد مديناً كل فترة محاسبية بقيمة المستنفد من مبالغ الشهرة الثلاثة التي حصلت عليها شركة الشايع خلال استثمارها التدريجي في أسهم رأس مال شركة السلطان.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة :

(١) هل تشتمل قائمة التدفقات النقدية الموحدة على التوزيعات النقدية المعلن عنها للأقلية من حملة الأسهم؟ إشرح.

(٢) كيف يطبق أساس الملكية في المحاسبة عندما تحقق الشركة القابضة سيطرتها على الشركة التابعة من خلال شراء الأسهم العادية على دفعات؟ إشرح.

(٣) أي مرحلة من مراحل الحيازة التدريجيةلـلأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة تعتبر النقطة القاطعة التي يجب على الشركة القابضة عندها تحديد القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً للشركة التابعة؟ إشرح.

(٤) ما المبالغ التي تتكون منها الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء، والذي يتم عن طريق الشراء التدريجي للأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة؟

ثانياً ـ التمارين :

التمرين الأول :

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية :

١ ـ يشتمل قيد الاستبعادات والتسوية في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء على «أرباح محتجزة في التابعة ـ القابضة» مدينة. تشير هذه المديونية إلى :

أ ـ شراء الشركة القابضة للحصة التي تمكنها من السيطرة على الشركة التابعة على دفعات.

ب ـ إن الشركة التابعة كانت مملوكة جزئياً.

جـ ـ إعلان الشركة التابعة عن توزيعات تزيد عن صافي الدخل.

د ـ إن هناك خطأ في قيد الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل.

٢ ـ كيف يجب التقرير عن حيازة الشركة القابضة لأسهم إضافية من الأسهم العادية للشركة التابعة مباشرة، في قائمة التدفقات النقدية الموحدة التي تعد وفقاً لمفهوم رأس المال العامل؟

أ ـ كاستخدام لرأس المال العامل.

ب ـ كمصدر لرأس المال العامل.

جـ ـ كمصدر واستخدام لرأس المال العامل (عملية مبادلة).

د ـ لا يتم التقرير عنها.

٣ ـ كان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في الشركة المستثمر فيها (شركة الخطيب) في دفاتر شركة العمري في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ، نهاية العام المالي، دائناً بمبلغ ١٠ ٠٠٠ ريال. وقد قامت شركة العمري في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ بشراء ٤٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة الخطيب، والتي جعلتها تسيطر على حصة مقدارها ٨٥٪ في شركة الخطيب. وكان الرصيد الدائن لحساب الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة الخطيب في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٢ هـ قدره ١٨٠ ٠٠٠ ريال. فعندئذٍ يجب أن تشتمل الاستبعادات والتسوية في ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لشركة العمري والشركة التابعة في غرة جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ، على «الأرباح المحتجزة ـ الخطيب» مدينة بمبلغ قدره.

أ ـ صفر.

ب ـ ١٠ ٠٠٠ ريال.

جـ ـ ١٧٠ ٠٠٠ ريال.

د ـ ١٨٠ ٠٠٠ ريال.

هـ ـ قيمة أخرى هي . . . .

٤ ـ إذا حصلت الشركة القابضة على الحصة التي تمكنها من السيطرة على الشركة التابعة من خلال شراء الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة على دفعات، فإنه يجب على الشركة القابضة أن تبدأ في تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة التابعة:

أ ـ بأثر رجعي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها ٢٠٪ على الأقل.

ب ـ بأثر مستقبلي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها ٢٠٪ على الأقل.

جـ ـ بأثر رجعي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها أكثر من ٥٠٪.

د ـ بأثر مستقبلي عندما تكون الأسهم العادية المتداولة التي في حيازتها أكثر من ٥٠٪.

التمرين الثاني:

أعلنت «شركة الخليج» عن توزيعات نقدية ودفعتها، مقدارها ٠٠٠ ٢٥٠ ريال كما وزعت أرباح في شكل أسهم بنسبة ٥٪، وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيمة السوقية للأسهم الموزعة وفقاً للأرباح الموزعة في شكل أسهم بنسبة ٥٪ مقدارها ٠٠٠ ٦٠٠ ريال. وتملك شركة الخليج كافة الأسهم العادية «لشركة الخليل»، و ٧٥٪ من الأسهم العادية «لشركة الخليف». وقد أعلنت شركة الخليل عن توزيع أرباح ودفعتها مقدارها ٠٠٠ ١٠٠ ريال عن الأسهم العادية و ٠٠٠ ٢٥ ريال عن الأسهم الممتازة المجمعة للأرباح (٥ ريالات ربح السهم الممتاز) وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ. لا تملك شركة الخليج أسهماً ممتازة. كما أعلنت شركة الخليف عن توزيع أرباح ودفعتها مقدارها ٠٠٠ ٤٤ ريال عن الأسهم العادية، وهي الفئة الوحيدة التي أصدرتها من أسهم رأس المال، وذلك خلال سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

تحديد المبلغ الذي يجب التقرير عنه كاستخدام لرأس المال العامل ويخص التوزيعات المدفوعة خلال سنة ١٤٠٥، في قائمة التدفقات النقدية الموحدة لشركة الخليج وشركتيها التابعتين.

التمرين الثالث:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة «لشركة الرضوي» وشركاتها التابعة والمملوكة جزئياً عن سنة ١٤٠٢ هـ وفقاً لمفهوم رأس المال العامل. استخدم الرموز التالية في توضيح كيفية التقرير عن البنود ١٣ التي تتلوها في تلك القائمة. ويمكن التقرير عن كل بند معطي بأكثر من طريقة.

ض ـ ع = يضاف إلى صافي الدخل المجمع عند تحديد رأس المال العامل الموحد الناتج من العمليات.

خ ـ ع = يخصم من صافي الدخل المجمع عند تحديد رأس المال العامل الموحد الناتج من العمليات.

ص ـ م = مصدر مورد مالي.

س ـ م = استخدام مورد مالي.

ل = لا يضمن ولايفصح عنه بصورة مستقلة في قائمة التغيرات في المركز المالي الموحدة.

١ ـ تبلغ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة ٥٠٠ ٣٧ ريال.

٢ ـ أصدرت شركة الرضوي سندات إلى إحدى شركاتها التابعة مقابل أصول طويلة الأجل قيمتها العادلة الجارية ٠٠٠ ١٨٠ ريال.

٣ ـ وزعت شركة الرضوي أرباحاً في شكل أسهم بنسبة ١٠٪، وكانت القيمة العادلة الجارية للأسهم العادية الإضافية المصدرة ٠٠٠ ٦٧٥ ريال.

٤ ـ أعلنت شركة الرضوي عن توزيع أرباح ودفعتها قدرها ٠٠٠ ٢٠٠ ريال.

٥ ـ قامت شركة الرضوي بتحويل سندات تمثل التزامات طويلة الأجل عليها وقيمتها ٢ مليون ريال إلى أسهم عادية.

٦ ـ باعت إحدى الشركات التابعة أصولاً طويلة الأجل إلى أطراف خارجية بقيمتها الدفترية وقدرها ٠٠٠ ٨٠ ريال.

٧ ـ بلغت حصة شركة الرضوي في صافي دخل إحدى الشركات التابعة غير

الخاضعة للسيطرة ٠٠٠ ٢٨ ريال، ولم تعلن هذه الشركة أو تدفع توزيعات خلال سنة ١٤٠٢ هـ.

٨ - بلغ إجمالي مصروف الاستهلاك ومصروف الاستنفاد الموحد ٠٠٠ ٢٨٥ ريال.

٩ - استنفدت إحدى الشركات التابعة مبلغ ٣٠٠٠ ريال من علاوة الإصدار لسندات مملوكة لأطراف خارجية.

١٠ - باعت شركة الرضوي كافة استثماراتها لدى إحدى الشركات التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ بمبلغ ٣ مليون ريال.

١١ - أصدرت شركة الرضوي ٠٠٠ ١٥٠ سهم عادي القيمة العادلة الجارية لها ٤,٥ مليون ريال في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق مقابل الحصول على ٩٨٪ من الأسهم العادية «لشركة الجابري».

١٢ - تسلمت شركة الرضوي توزيعات نقدية مقدارها ٠٠٠ ١١٧ ريال من شركاتها التابعة الخاضعة للسيطرة.

١٣ - أعلنت الشركات التابعة الخاضعة لسيطرة شركة الرضوي عن توزيعات ودفعتها مقدارها ٥٠٠ ٢١ ريال إلى الأقلية من حملة الأسهم.

التمرين الرابع:

اشترت «شركة الفناجيلي» ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة السليم» وعددها ٠٠٠ ١٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً بمبلغ ٥٠٠٠ ريال نقداً، وذلك في غرة شعبان سنة ١٤٠٦ هـ. وكانت القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة السليم في ذلك التاريخ ٠٠٠ ٤٠ ريال. وقد حققت شركة السليم صافي دخلاً قدره ٠٠٠ ٣ ريال، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها بقيمة تعادل صافي الدخل المحقق وذلك عن السنة المنتهية في ٣٠ من رجب ١٤٠٧ هـ. واشترت شركة الفناجيلي ٥٠٠ ٤ سهم أخرى من الأسهم العادية المتداولة لشركة السليم في غرة شعبان ١٤٠٧ هـ بمبلغ ٥٠٠ ٢٢ ريال، ولا تزال القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق

ذاتياً لشركة السليم ٤٠ ٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ. وقد حققت شركة السليم صافي دخلاً قدره ٧٥٠٠ ريال، ولم تعلن عن أي توزيعات عن العام المنتهي في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الفناجيلي واللازمة لتسجيل الحقائق السابقة عن السنتين المنتهيتين في ٣٠ من رجب ١٤٠٨ هـ، مع إغفال الشرح وتجاهل آثار ضرائب الدخل.

ثالثاً ـ الحالات:

اشترت «شركة أباظة» ١٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة عكاشة» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ نقداً، كما اشترت أيضاً في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ، ٢٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لهذه الشركة مقابل إصدار أسهم عادية. وقد قامت أيضاً «شركة أباظة» في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ بشراء المتبقي من الأسهم العادية المتداولة لشركة عكاشة وقدره ٦٠٪ نقداً وينتهي العام المالي لكل من الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة.

المطلوب:

شرح كيفية تطبيق «شركة أباظة» لأساس الملكية للمحاسبة عن نتائج عمليات شركة عكاشة.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة لكل من «شركة الكردي» وشركتها التابعة، «شركة السهلي» في التواريخ الموضحة عنها، وينتهي العام المالي لكلتا الشركتين في ٣٠ من ذي الحجة.

شركة الكردي وشركة السهلي
الميزانيات العمومية المستقلة
في تواريخ مختلفة سنة ١٤٠٣ هـ

	شركة الكردي	شركة السهلي		
	١٤٠٣/١٢/٣٠هـ	١٤٠٣/١/٢هـ	١٤٠٣/٩/٣٠هـ	١٤٠٣/١٢/٣٠هـ
الأصول	ريال	ريال	ريال	ريال
نقدية	٤٠٠ ٠٠٠	٥٥٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠	٤٢٥ ٠٠٠
ذمم وسندات مستحقة		٢٥٠ ٠٠٠	٤٥٠ ٠٠٠	٥٠٠ ٠٠٠
الاستثمار في أسهم رأس المال من شركة السهلي	٢ ٢٤٠ ٠٠٠			
براءات الاختراع		١ ٠٠٠ ٠٠٠	٨٥٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠
أصول أخرى	٤ ٣٦٠ ٠٠٠			٢٠٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٥٠ ٠٠٠	١ ٩٢٥ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	١٥٠ ٠٠٠	٢٧٥ ٠٠٠
أسهم رأس المال العادية القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات	٥ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٦٠٠ ٠٠٠	٦٠٠ ٠٠٠	٨٠٠ ٠٠٠	٦٥٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٧ ٠٠٠ ٠٠٠	١ ٨٠٠ ٠٠٠	١ ٩٥٠ ٠٠٠	١ ٩٢٥ ٠٠٠

وقد اشترت شركة الكردي ٠٠٠ ٣٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة السهلي في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ بتكلفة مقدارها ٠٠٠ ٤٨٠ ريال، و ٠٠٠ ٦٠ سهم في ٣٠ من رمضان ١٤٠٣ هـ بتكلفة مقدارها ٠٠٠ ٧٦٠ ١ ريال. وقد سيطرت شركة الكردي على شركة السهلي من أجل براءات الاختراع الهامة التي تمتلكها شركة السهلي.

تستنفد شركة السهلي تكلفة براءات الاختراع وفقاً لطريقة القسط الثابت، ويتم استنفاد أي مبلغ يخصص لبراءات الاختراع نتيجة عملية الاندماج على العمر الاقتصادي المتبقي لها وقدره خمس سنوات بدءاً من الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ.

وقد أعلنت شركة السهلي عن توزيعات نقدية ودفعتها في ٣٠ من ذي

الحجة ١٤٠٣ هـ مقدارها ٣٠٠ ٠٠٠ ريال. ولم تسجل شركة الكردي في دفاترها الإعلان عن أو تسلم التوزيعات النقدية.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية في دفاتر شركة الكردي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ، للمحاسبة عن استثماراتها في شركة السهلي طبقاً لأساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل، وعدم إجراء قيود اليومية الخاصة بتسجيل شراء شركة الكردي لاستثماراتها في شركة السهلي.

المشكلة الثانية:

فيما يلي القوائم المالية «لشركة الصباح» وشركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، مشتملة على الميزانية العمومية الموحدة المقارنة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ.

شركة الصباح والشركة التابعة

قائمة الدخل الموحدة

عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

البيان		
الإيرادات:		
صافي المبيعات		١ ٢٠٠ ٠٠٠ ريال
مكاسب بيع أصول ثابتة		٥٠ ٠٠٠
إجمالي الإيرادات		١ ٢٥٠ ٠٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	٧٠٠ ٠٠٠ ريال	
مصروف الاستهلاك	٤٠ ٠٠٠	
مصروف الاستنفاد	٢٠ ٠٠٠	
مصروفات عمليات أخرى	١٢٠ ٠٠٠	
مصروفات الفوائد	٥٠ ٠٠٠	
مصروف ضرائب الدخل	١٩٢ ٠٠٠	
حصة الأقلية في صافي دخل التابعة	١٠ ٠٠٠	١ ١٣٢ ٠٠٠
صافي الدخل		١١٨ ٠٠٠ ريال
ربحية السهم		١,٩٧ ريال

شركة الصباح والشركة التابعة
قائمة الأرباح المحتجزة الموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

البيان	المبلغ	
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٨٠ ٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	١١٨ ٠٠٠	
جملة فرعية	٢٩٨ ٠٠٠	
يخصم: التوزيعات (ريال عن كل سهم)	٦٠ ٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٢٣٨ ٠٠٠	ريال

شركة الصباح والشركة التابعة
الميزانيتان العموميتان الموحدتان
٣٠ من ذي الحجة

الأصول	سنة ١٤٠٨		سنة ١٤٠٧ هـ	
أصول متداولة	٣٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٠٠ ٠٠٠	ريال
أصول طويلة الأجل (صافي)	٦٨٠ ٠٠٠		٦٠٠ ٠٠٠	
الشهرة (صافي)	١٤٠ ٠٠٠		١٦٠ ٠٠٠	
	١ ١٢٠ ٠٠٠	ريال	٩٦٠ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
الالتزامات				
التزامات جارية	١٨٧ ٠٠٠	ريال	١١٠ ٠٠٠	ريال
ورقة دفع، تستحق على أقساط. سنوية متساوية، قيمة القسط ٥٠ ٠٠٠ ريال يدفع في ٣٠ من ذي الحجة بالإضافة إلى فوائد بمعدل ١٠٪	٤٥٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	
حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة	٨٥ ٠٠٠		٨٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات	٧٢٢ ٠٠٠	ريال	٦٩٠ ٠٠٠	ريال

حقوق الملكية				
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم				
ريالاً واحد	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	٦٠ ٠٠٠		٣٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٣٨ ٠٠٠		١٨٠ ٠٠٠	
إجمالي حقوق الملكية	٣٩٨ ٠٠٠	ريال	٢٧٠ ٠٠٠	ريال
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ١٢٠ ٠٠٠	ريال	٩٦٠ ٠٠٠	ريال

معلومات إضافية:

١ ـ أصدرت شركة الصباح في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ في اكتتاب عام ٤٠ ٠٠٠ سهم بسعر السهم ١,٧٥ ريال.

٢ ـ اشترت شركات المجموعة أصول طويلة الأجل خلال السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ بمبلغ ٢٢٠ ٠٠٠ ريال، كما أن «شركة السالم»، التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ لشركة الصباح، باعت آلات قيمتها الدفترية ١٠٠ ٠٠٠ ريال بمبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً.

٣ ـ أعلنت شركة السالم عن توزيعات نقدية ودفعتها مقدارها ٢٥ ٠٠٠ ريال خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب:

إعداد قائمة التدفقات النقدية الموحدة، طبقاً لمفهوم رأس المال العامل، لشركة الصباح والشركة التابعة عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ، وبدون استخدام ورقة العمل.

الفصـل العاشر
القوائم المالية الموحدة
مشكلات خاصة
CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS: SPECIAL PROBLEMS

سوف نتعرض في هـذا الفصل لبعض المشكـلات الخاصـة التي قد تـظهر عند إعداد القوائم المالية الموحدة وهي كما يلي:

- التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية الشركة القابضة في الشركة التابعة.
- عندما يتضمن رأس مال الشركة التابعة أسهم ممتازة متداولة.
- عندما تكون توزيعات الشركة التابعة في شكل أسهم رأس مال.
- عمليات أسهم الخزينة في الشركة التابعة.
- الملكية غير المباشرة وأسهم رأس مال الشركـة القابضـة التي تمتلكها الشـركة التابعة.

وسوف نتناول كل موضوع من هذه الموضوعات على حدة:

التغيرات التي قد تطرأ على حقوق ملكية القابضة في التابعة

Changes in Parent Companys ownership Interest in a subsidiary

قد تحصل الشركة القابضة بعد تاريخ الاندماج على أسهم رأس المال التي يحملها مساهمي الأقلية، أو قد تقوم الشركة القابضة ببيع جزء من استثمارها في

أسهم رأس مال الشركة التابعة إلى أطراف خارجية. علاوة على ذلك، قد تصدر الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الجمهور، أو إلى الشركة القابضة. وسوف نعالج كل حالة من هذه الحالات على النحو التالي:

شراء الشركة القابضة أسهم مساهمي الأقلية:

Parent Company Acquisition of Minority Interest:

عندما تشتري الشركة القابضة كل أو جزء من حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة ينبغي المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب الشراء، حتى ولو كانت عملية الاندماج الأساسية قد تمت وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وإذا تم اتباع أي أسلوب آخر بخلاف ذلك سوف يتعارض مع الفروض الأساسية للمحاسبة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

ولتوضيح هذه الحالة، نعود مرة أخرى إلى مثالنا في الفصل السابق عن شركتي الشايع والسلطان، حيث نفترض أن شركة السلطان حققت صافي دخلاً قدره ٠٠٠ ٢٥ ريال عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٥، وقد أعلنت في ١٤٠٥/٢/١٤ عن توزيعات إجمالية قدرها ٠٠٠ ١٥ ريال. وإذا كانت المحاسبة تتم وفقاً لأساس الملكية، فعندئذٍ يظهر في دفاتر الشركة القابضة حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان، وحساب الأرباح المحتجزة بالتابعة على النحو التالي. (قبل إجراء قيود الإقفال في ١٤٠٥/٢/٣٠ هـ.

دفتر أستاذ الشركة القابضة (شركة الشايع)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٢/٣/١	شراء ١٠٠٠ سهم	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	شراء ٢٠٠٠ سهم	٢٢ ٠٠٠		٣٢ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أسس الملكية بأثر رجعي	٤٥٠		٣٢ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/١٧	توزيعات بواقع ريال لكل سهم		٣٠٠٠	٢٩ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	حصة في صافي الدخل			
	(١٥٠٠٠ ريال × ٣٠٪)	٤ ٥٠٠		٣٣ ٩٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الشهرة المستنفدة		١٧٥	٣٣ ٧٧٥
١٤٠٤/٣/١	شراء ٦٥٠٠ سهم	٧٨ ٠٠٠		١١١ ٧٧٥
١٤٠٥/٢/١٤	توزيعات بواقع ريال ونصف			
	لكل سهم (٩٥٠٠ × ١,٥ ريال)		١٤ ٢٥٠	٩٧ ٥٢٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٢٥٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٢٣ ٧٥٠		١٢١ ٢٧٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الشهرة المستنفدة ١٧٥ + (١٩٥٠٠ ÷ ٤٠)		٦٦٣	١٢٠ ٦١٢

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

التاريخ	البيان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أسس الملكية بأثر رجعي		٤٥٠	٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	قيد الإقفال - حصتنا في صافي الدخل		١ ٣٢٥	١ ٧٧٥
	المعدل للشركة التابعة والذي لم يعلن			
	عن توزيعه (٤٥٠٠ - ١٧٥) - ٣٠٠٠ ريال			

ونعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية اللازم إجراؤه في ورقة العمل عن السنة المالية التي تنتهي في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ .

شركة الشايع والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
٣٠ من صفر ١٤٠٥

القيد (أ)

٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ شركة السلطان
١٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ شركة السلطان
٢٨ ٢٢٥		الأرباح المحتجزة ـ شركة السلطان (٠٠٠ ٣٠ ـ ١٧٧٥ ريال)
١ ٧٧٥		الأرباح المحتجزة في التابعة ـ شركة الشايع
٢٣ ٧٥٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ شركة الشايع
٢٥ ٦١٢		الشهرة ـ شركة الشايع (١٩٠٠ - ٥٠٠) + (٤٨٧٥ - ١٢٥) + (٥٠٠ ١٩ - ٤٨٨ ريال)
	١٢٠ ٦١٢	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان
	١٥ ٠٠٠	التوزيعات ـ شركة السلطان
	٣ ٧٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٥٠٠ ٤ - ٧٥٠)

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق (تساوي القيمة الدفترية) على الشهرة وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٥٠٠ ٤ ريال)، مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات (٠٠٠ ١٥ ريال × ٥٪ = ٧٥٠ ريال).

القيد (ب):

١ ٢٥٠		حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (٠٠٠ ٢٥ ريال × ٥٪)
	١ ٢٥٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٥

ونفترض الآن، بالإضافة للعمليات السابقة، أن شركة الشايع اشترت كل الأسهم التي يحملها مساهمو الأقلية في شركة السلطان وعددها ٥٠٠ سهم مقابل مبلغ ٦٠٠٠ ريال. ولأن حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة كما تظهر في الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من صفر ١٤٠٥ هـ تبلغ ٥٠٠٠ ريال (٣٧٥٠ + ١٢٥٠ ريال = ٥٠٠٠ ريال)، فعندئذٍ يجب على شركة الشايع أن تسجل شهرة قدرها ١٠٠٠ ريال، تستنفد على مدى فترة لا تزيد عن أربعين سنة ابتداءً من غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٥ . وفي مثل هذه الحالة، وفي ظل المحاسبة وفقاً لأساس الملكية سوف تستحق شركة الشايع ١٠٠٪ من صافي دخل شركة السلطان ابتداءً من غرة ربيع الأول ١٤٠٥، وبذلك لا تكون هناك حقوق لمساهمي الأقلية.

وعلى العكس مما سبق، إذا افترضنا أن شركة الشايع اشترت أسهم الأقلية بسعر يقل عن القيمة الدفترية لهذه الأسهم، فعندئذٍ نجد أن المعالجة المحاسبية الملائمة للفروق بين القيمتين يحتاج قدراً من العناية لعدم وجود أساس نظري لمثل هذا الموقف. ويمكننا القول في هذا الصدد أنه إذا زادت القيمة الدفترية لحقوق الأقلية عن التكلفة التي تحملتها شركة الشايع فمن الواجب توزيع هذه الزيادة نسبياً على القيم الدفترية للأصول طويلة الأجل لشركة السلطان دون الاستثمارات طويلة الأجل في أوراق مالية. ومن الواضح أن هذا المدخل يتسق مع المحاسبة وفقاً لأسلوب الشراء الذي سبق أن عرضناه في الفصل الرابع. ومع ذلك، قد يكون الفرق بين القيمة الدفترية وتكلفة الشراء منخفض نسبياً، وفي مثل هذه الحالة يمكن معالجة الفرق في الشهرة التي تضمنتها عملية الاندماج الأساسية.

بيع الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة

Parent Company Sale of a Portion of its Subsidiary Common Stockholding

قد تضطر الشركة القابضة إلى بيع جزء من حقوق ملكيتها في الشركة

التـابعة لأسبـاب عديـدة. ومن هذه الأسبـاب احتمال نقص السيـولة النقـديـة في الشركة القابضة، أو قد تكون أرباح الشركة التابعـة غير مـرضية. فضـلاً عن ذلك قد تدرك الشركة القابضة أنـه يكفي حيازة ٥٠٪ من أسهم رأس مـالها أو مـا يزيـد للسيطرة على الشركة التابعة بطريقـة فعالـة، وعندئـذٍ لا يكون هنـاك مبرر لحيـازة ٨٠٪ أو ٩٠٪ من أسهم رأس مال التابعة. وفي السنوات الأخيـرة اضطرت بعض الشركات إلى بيع جزء من أسهم رأس مال شركات تابعة لها حصلت عليهـا حديثاً لتوفير النقدية اللازمة لتنفيذ عملية اندماج جديدة.

وإذا بـاعت الشركـة القابضـة كل حقـوق ملكيتها في شـركة تـابعة فعنـدئذٍ تنطوي العملية على تصفية جزء من أعمال الشركة وهو الأمر الذي سوف نعالجـة محاسبياً في فصل تال.

أما إذا باعت الشركة القابضة جزءاً من استثمارهـا في شركـة تابعـة فعندئـذٍ تتبع الإجراءات المحاسبية نفسها التي تستخدم عند التخلص من أي أصل طويل الأجل، حيث يجب في هذه الحالة استبعاد القيمة الـدفتريـة للأسهم المبيعـة من حساب استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مـال التابعـة. ويعالـج الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ المحصل (أو القيمة العـادلة لأي أصـول أخرى) كمكسب أو خسـارة من بيع هـذه الأسهم. وطبقـاً للمبـادىء المحـاسبيـة المتعـارف عليهـا لا يعتبر هذا المكسب أو هذه الخسارة من العناصر غير العادية عند إعـداد القوائم المالية الموحدة.

وإذا لم تكن عملية الاندمـاج قد تمت أصـلاً بطريقـة تدريجيـة، فإن قيـود الاستبعاد والتسوية التي تجري في ورقة العمل سوف لا تتغير بدرجة ملحوظة بعد قيام الشركة القابضة ببيع جزء من حقوق ملكيتها في الشركة التابعة. . ومع ذلـك سوف تزداد حقوق الأقلية في صـافي دخل وصـافي أصول الشـركة التـابعة. وإذا كانت الشركة القابضة تطبق أساس الملكية سوف تتغير فقط قيود اليوميـة المتعلقة بعمليات الشركة التابعة نتيجة انخفاض نسبة ملكية الشركة القابضة في التابعة.

أما إذا تمت سيطرة الشركة القابضة على التابعة تدريجياً، فإن الأمر يستلزم معالجة خاصة عند المحاسبة عن القيمة الدفتريـة للأسهم المبيعـة. ومحور هـذه

المعالجة الخاصة هو ما يصاحب عملية بيع الأسهم من تعديل في أساس الملكية إذا كانت تستخدمه الشركة القابضة في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة. فعلى سبيل المثال، تنتفي الحاجة للمحاسبة عن الشهرة السابق شرائها في القوائم المالية الموحدة، إذا كان عدد الأسهم المرتبط بهذه الشركة تم بيعه بمعرفة الشركة القابضة.

مثال توضيحي عن بيع الشركة القابضة جزءاً من استثمارها في الشركة التابعة:

نعود مرة أخرى إلى مثالنا عن شركتي الشايع والسلطان، حيث نفترض أن شركة السلطان أعلنت عن توزيعات إلى شركة الشايع قدرها ١٥ ٠٠٠ ريال في ١٢ من صفر سنة ١٤٠٦، وأن صافي الدخل عن السنة المنتهية في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ كان مبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال. وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي حساب استثمار شركة الشايع وحساب الأرباح المحتجزة في الشركة التابعة كما يظهر في ١٤٠٦/٢/٣٠هـ، قبل إجراء قيود الإقفال.

دفتر أستاذ الشركة القابضة (شركة الشايع)
(نفس الحسابين السابقين بعد مرور سنة واحدة)

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٢/٣/١	شراء ١٠٠٠ سهم	١٠ ٠٠٠		١٠ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	شراء ٢٠٠٠ سهم	٢٢ ٠٠٠		٣٢ ٠٠٠
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أساس الملكية بأثر رجعي	٤٥٠		٣٢ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/١٧	التوزيعات: بواقع ريال لكل سهم		٣٠٠٠	٢٩ ٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (١٥٠٠٠ ريال × ٣٠٪)	٤ ٥٠٠		٣٣ ٩٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	الشهرة المستنفذة		١٧٥	٣٣ ٧٧٥
١٤٠٤/٣/١	شراء ٦٥٠٠ سهم	٧٨ ٠٠٠		١١١ ٧٧٥
١٤٠٥/٢/١٤	التوزيعات: بواقع ريال ونصف للسهم (٩٥٠٠ × ١,٥ ريال)		١٤ ٢٥٠	٩٧ ٥٢٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٢٥٠٠٠ ريال × ٩٥٪)	٢٣ ٧٥٠		١٢١ ٢٧٥
١٤٠٥/٢/٣٠	الشهرة المستنفذة ١٧٥ + (١٩٥٠٠ ÷ ٤٠)		٦٦٣	١٢٠ ٦١٢
١٤٠٥/٣/١	شراء ٥٠٠ سهم	٦٠٠٠		١٢٦ ٦١٢
١٤٠٦/٢/١٢	التوزيعات: بواقع ريال ونصف للسهم (١٠٠٠٠ سهم × ١,٥ ريال)		١٥ ٠٠٠	١١١ ٦١٢
١٤٠٦/٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٣٥٠٠٠ ريال × ١٠٠٪)	٣٥ ٠٠٠		١٤٦ ٦١٢
١٤٠٦/٢/٣٠	الشهرة المستنفذة ٦٦٣ + (١٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٦٨٨	١٤٥ ٩٢٤

الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة

التاريخ	البيـــان	المدين		الرصيد
١٤٠٣/٣/١	تطبيق أسس الملكية بأثر رجعي		٤٥٠	٤٥٠
١٤٠٤/٢/٣٠	قيد الإقفال ـ الحصة في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة والذي لم يعلن عن توزيعه (٤٥٠٠ - ١٧٥) - ٣٠٠٠ ريال		١ ٣٢٥	١ ٧٧٥
١٤٠٥/٢/٣٠	قيد الإقفال ـ حصتنا في صافي الدخل المعدل للشركة التابعة والذي لم يعلن عن توزيعه (٢٣ ٧٥٠ - ١٤٢٥٠ ريال)		٩ ٥٠٠	١١ ٢٧٥

وفي ظل هذه الافتراضات نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الواجب إجرائه في ورقة العمل المتعلقة بشركة الشايع وشركتها التابعة في ٣٠ من صفر ١٤٠٦ هـ.

شركة الشايع والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ١٤٠٦/٢/٣٠ هـ

٥٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ٥ ريال - شركة السلطان

١٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ شركة السلطان

٢٨ ٧٢٥ الأرباح المحتجزة ـ شركة السلطان

(٣٠ ٠٠٠ + ٢٥ ٠٠٠ - ١٥ ٠٠٠) - ١١ ٢٧٥ ريال

١١ ٢٧٥ الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ شركة الشايع

٣٥ ٠٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة ـ شركة الشايع

٢٥ ٩٢٤ الشهرة ـ شركة الشايع (٢٥ ٦١٢ + ١٠٠٠) - ٦٦٨ ريال

١٤٥ ٩٢٤ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان ـ شركة الشايع

١٥ ٠٠٠ التوزيعات ـ شركة السلطان

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في الشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص

الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (التي تساوي القيمة الدفترية) الخاصة بالأصول القابلة للتحقق كشهرة.

وإذا تابعنا نفس المثال، وافترضنا أن شركة الشايع باعت في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ ٣٠٠٠ سهم من استثمارها في شركة السلطان، منها ١٠٠٠ سهم سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ هـ، و ٢٠٠٠ سهم سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ هـ. وإذا افترضنا أن عملية البيع تمت بمبلغ ٠٠٠ ٥٥ ريال، فعندئذٍ تحقق شركة الشايع مكاسب قدرها ٥٧٥ ١٢ ريال يتم حسابها كما يلي:

حساب المكاسب المحققة عن قيام الشركة القابضة ببيع جزء من حق ملكيتها في الشركة التابعة

	ريال	ريال
المتحصل من بيع الأسهم		٠٠٠ ٥٥
يطرح: القيمة الدفترية للأسهم التي سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٢ وقدرها ١٠٠٠ سهم:		
تكلفة شراء هذه الأسهم	٠٠٠ ١٠	
يضاف: الحصة في صافي دخل شركة السلطان، عن السنوات ١٤٠٣ إلى ١٤٠٦ (٠٠٠ ٩٠ ريال × ١٠٪)	٠٠٠ ٩	
يطرح: الحصة في توزيعات شركة السلطان عن السنوات ١٤٠٣ إلى ١٤٠٦ (٠٠٠ ٥٠ × ١٠٪)	(٠٠٠ ٥)	
الشهرة المستنفدة (٥٠ ريال × ٤)	(٢٠٠)	(١٣٨٠٠)
القيمة الدفترية للأسهم التي سبق الحصول عليها في غرة ربيع الأول ١٤٠٣ وقدرها ٢٠٠٠ سهم:		
تكلفة شراء هذه الأسهم	٠٠٠ ٢٢	
يضاف: الحصة في صافي دخل شركة السلطان عن السنوات من ١٤٠٤ إلى ١٤٠٦ هـ (٠٠٠ ٧٥ ريال × ٢٠٪)	٠٠٠ ١٥	

يطرح: الحصة في توزيعات شركة السلطان عن السنوات من سنة ١٤٠٤ إلى ١٤٠٦ هـ، (٤٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪)	(٨ ٠٠٠)	
الشهرة المستنفدة	(٣٧٥)	(٢٨ ٦٢٥)
المكاسب المحققة من بيع جزء من الاستثمار في في الشركة التابعة		١٢ ٥٧٥

وبناءً على المعلومات السابقة تقوم شركة الشايع في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ بإجراء القيد التالي لإثبات بيع جزء من استثمارها في شركة السلطان:

قيد اليومية في دفاتر الشركة القابضة لتسجيل
بيع جزء من استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة التابعة

مدين	دائن	البيان
٥٥ ٠٠٠		**النقدية**
	٤٢ ٤٢٥	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السلطان (١٣ ٨٠٠ + ٢٨ ٦٢٥ ريال)
	١٢ ٥٧٥	مكاسب محققة من بيع جزء من الاستثمار في التابعة

إثبات بيع ٣٠٠٠ سهم من أسهم رأس مال شركة السلطان.

وعند إعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الشايع وشركتها التابعة في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ، يجب إجراء قيد الاستبعاد والتسوية التالي في ورقة العمل:

شركة الشايع والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ.

القيد (أ):

٥٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ٥ ريال ـ السلطان

١٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ السلطان

٢٨ ٧٢٥ الأربـاح المحتجزة ـ السلطان (٤٠ ٠٠٠ + ٣٥ ٠٠٠ − ١٥ ٠٠٠) − ٣١٢٧٥

٣١ ٢٧٥ الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ الشايع (١١ ٢٧٥ + ٣٥ ٠٠٠ − ١٥ ٠٠٠)

١٩ ٤٩٩ الشهرة − الشايع ٢٥ ٩٢٤ − (١٨٠٠ + ٤ ٦٢٥)

١٠٣ ٤٩٩ الاستثمار في أسهم رأس مال السلطان (١٤٥ ٩٢٤ − ٤٢ ٤٢٥)

٣٦ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٥٠ ٠٠٠ + ١٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠) × ٣٠٪.

استبعـاد حساب الاستثمـار وما يقـابله من حسابـات حقوق الملكية في الشركـة التابعـة، وتخصيص زيادة التكلفـة عن القيمة العادلـة الجاريـة (تساوي القيمـة الدفتـرية) لصـافي الأصـول القـابلة للتحقق على الشهـرة، وتحـديـد حقـوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

وسوف نلاحظ من قيد الاستبعاد والتسوية السابق أنه تم الاعتراف بالشهـرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٤، وغرة ربيع الأول ١٤٠٥ فقط. ولذلك نجـد أن إجمالي الشهـرة وقيمته ١٩ ٤٩٩ ريـال يتكون ممـا يلي:

حساب الشهرة في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ هـ

ريال	
١٨ ٥٢٤	الشهرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٤ (١٩ ٥٠٠ - (٤٨٨ × ٢)).
٩٧٥	الشهرة المتعلقة بالأسهم التي سبق حيازتها في غرة ربيع الأول ١٤٠٥ (١٠٠٠ ريال - ٢٥ ريال).
١٩ ٤٩٩	إجمالي الشهرة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦ .

هذا، ويعكس قيد الاستبعاد والتسوية السابق الأثر الناتج من قيام شركة الشايع ببيع ٣٠٪ من استثماراتها في شركة السلطان على حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة. ولذلك تم تحديد حقوق الأقلية على ضوء القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق في الشركة التابعة في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ وقدرها ١٢٠ ٠٠٠ ريال.

إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إلى الجمهور:

Subsidiary's Issuance of Additional Shares of Common Stock to the Public:

بدلاً من قيام الشركة القابضة ببيع جزء من استثماراتها في الشركة التابعة بغرض توفير الأموال، قد تصدر تعليمات إلى شركتها التابعة لإصدار أسهم عادية إضافية إلى جمهور المواطنين. وفي مثل هذه الحالة تكون النقدية المحصلة من إصدار هذه الأسهم متاحة لمجموعة الشركات الموحدة ككل من خلال العمليات المقابلة بينها. وإذا لم تشتري الشركة القابضة جزءاً من الأسهم الإضافية المصدرة بنسبة حصتها في ملكية الشركة التابعة، فعندئذٍ سوف تتغير هذه النسبة، وبالتالي تتغير نسبة حقوق ملكية الأقلية. علاوة على ذلك، قد تظهر مكاسب أو خسائر للشركة القابضة إذا أصدرت الشركة التابعة الأسهم العادية الإضافية للمواطنين بسعر يزيد أو يقل عن القيمة الدفترية لكل سهم من الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة. ونوضح هاتين النقطتين على النحو التالي:

مثال توضيحي حول إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إضافية للجمهور:

اشترت شركة الأكرم في الثاني من المحرم ١٤٠١ هـ ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة المسعد بمبلغ ٢٤٠ ٠٠٠ ريال. وكانت حسابات حقوق الملكية بشركة المسعد في الثاني من المحرم سنة ١٤٠١ هـ على النحو التالي:

حقوق ملكية الشركة التابعة
في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

	ريال
الأسهم العادية، القيمة الاسمية ٥ ريال	٥٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	٧٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٠٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٢٢٥ ٠٠٠ ريال

وقد كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد مساوية لقيمها الدفترية في الثاني من محرم سنة ١٤٠١ . وطبقاً لذلك تكون الزيادة في تكلفة استثمار شركة الأكرم عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد متعلقة بالشهرة التي تستنفد على أربعين عاماً، وتحسب الشهرة كما يلي:.

	ريال
تكلفة استثمار شركة الأكرم	٢٤٠ ٠٠٠
٨٠٪ من القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد (٢٢٥ ٠٠٠ ريال × ٨٠٪)	١٨٠ ٠٠٠
الشهرة	٦٠ ٠٠٠

فإذا افترضنا أنه في السنة المنتهية في ١٤٠١/١٢/٣٠ حققت شركة المسعد صافي دخل قدره ٢٠ ٠٠٠ ريال، ودفعت توزيعات نقدية قدرها ١٠ ٠٠٠ ريال (بواقع ريال واحد لكل سهم). وفي ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١

أصدرت شركة المسعد ٢٠٠٠ سهم عادي إلى الجمهور بسعر ٣٣ ريال للسهم، وبلغ إجمالي المحصل من هذه الأسهم (بصرف النظر عن تكاليف الإصدار) ٦٦٠٠٠ ريال. وطبقاً لذلك تظهر حقوق الملكية في شركة المسعد في ١٤٠١/١٢/٣٠، بعد الإقفال، بمبلغ إجمالي قدره ٣٠١٠٠٠ ريال (٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ − ١٠٠٠٠ + ٦٦٠٠٠ ريال = ٣٠١٠٠٠ ريال)، وتظهر مفرداته بحسابات دفتر الأستاذ كما يلي :

مفردات حقوق الملكية في شركة تابعة
بعد إصدار أسهم عادية إلى الجمهور

	ريـال
الأسهم العادية، القيمة الاسمية ٥ ريال (٥٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠ ريال)	٦٠٠٠٠
علاوة الإصدار (٧٥٠٠٠ + ٥٦٠٠٠ ريال)	١٣١٠٠٠
الأرباح المحتجزة (١٠٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ − ١٠٠٠٠ ريال)	١١٠٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	٣٠١٠٠٠

وبناءً على ذلك يظهر حساب استثمار شركة الأكرم وفقاً لأساس الملكية على النحو التالي :

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد

التاريخ	البيـان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠١/١/٢	شراء ٨٠٠٠ سهم في عملية اندماج	٢٤٠٠٠٠		٢٤٠٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	التوزيعات (١٠٠٠٠ ريال × ٨٠٪)		٨٠٠٠	٢٣٢٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٢٠٠٠٠ ريال × ٨٠٪).	١٦٠٠٠		٢٤٨٠٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	المستنفد من الشهرة (٦٠٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة).		١٥٠٠	٢٤٦٥٠٠
١٤٠١/١٢/٣٠	مكاسب إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إلى الجمهور	١٢٦٦٧		٢٥٩١٦٧

ويلاحظ في حساب الاستثمار السابق أنه زاد في ١٤٠١/١٢/٣٠ بمبلغ ١٢ ٦٦٧ ريال، ويقابل هذا المبلغ طرف دائن بنفس القيمة في حساب المكاسب من غير العمليات. وتمثل هذه الزيادة حصة شركة الأكرم التي طرأت على صافي أصول شركة المسعد والناتجة عن إصدار أسهم عادية إلى الجمهور بسعر ٣٣ ريال للسهم. وترجع مكاسب شركة الأكرم إلى أن سعر إصدار الأسهم الإضافية وقدره ٣٣ ريال يزيد عن القيمة الدفترية للسهم في حساب الاستثمار قبل قيام شركة المسعد بإصدار هذه الأسهم وقدرها ٣٠,٨١ ريال (٢٤٦ ٥٠٠ ريال ÷ ٨٠٠٠ سهم = ٨١، ٣٠ ريال).

وبالرغم من أن شركة الأكرم حققت مكاسب قدرها ١٢ ٦٦٧ ريال نتيجة قيام شركة المسعد بإصدار أسهم إضافية للجمهور بسعر يزيد عن القيمة الدفترية للاستثمار في السهم، إلا أن هذا الإصدار الإضافي سوف يؤدي إلى تخفيض حقوق ملكية شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد من ٨٠٪ إلى ٦٦٪. ونوضح في التحليل التالي هذه المتغيرات بالتفصيل.

حساب مكاسب الشركة القابضة الناتجة من قيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إلى الجمهور

	الاجمالي	حصة شركة الأكرم	حصة الأقلية
القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد بعد إصدار الأسهم العادية الإضافية للجمهور	٣٠١٠٠٠	٢٠٠٦٦٧ /(٦٦ ٢/٣٪) (ب)	١٠٠٣٣٣ (٣٣ ١/٣٪)
تطرح ـ القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد قبل إصدار الأسهم العادية الإضافية للجمهور	٢٣٥٠٠٠ (أ)	١٨٨٠٠٠ (٨٠٪) (جـ)	٤٧٠٠٠ (٢٠٪)
الفـــرق	٦٦ ٠٠٠	١٢ ٦٦٧	٥٣ ٣٣٣

(أ) ٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠ ريال = ٢٣٥٠٠٠ ريال

(ب) ٨٠٠٠ سهم ÷ (١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠ سهم) = ٦٦٪

(جـ) حصة شركة الأكرم في صافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد

(٢٢٥٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠) × ٨٠٪	١٨٨٠٠٠
يضاف الشهرة غير المستنفدة (٦٠٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)	٥٨٥٠٠
رصيد استثمار شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد	٢٤٦٥٠٠

وبناءً على المعلومات السابقة نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد بورقة العمل الواجب إجراؤه عند إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الأكرم والشركة التابعة في ١٤٠١/١٢/٣٠، بعد إصدار الأسهم الإضافية للجمهور وبافتراض عدم وجود عمليات أو أرباح مقابلة أخرى.

شركة الأكرم والشركة التابعة

قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل

في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

القيد (أ):

مدين	دائن	البيان
٦٠٠٠٠		أسهم رأس المال ـ المسعد
١٣١٠٠٠		علاوة الإصدار ـ المسعد
١٠٠٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ المسعد
٥٨٥٠٠		الشهرة ـ الأكرم (٦٠٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)
١٦٠٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة (٢٠٠٠٠ ريال × ٨٠٪)
	٢٥٩١٦٧	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد ـ الأكرم
	١٠٠٠٠	التوزيعات ـ شركة المسعد
	٩٦٣٣٣	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٤٥٠٠٠ - ٢٠٠٠ + ٥٣٣٣٣ ريال).

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في التابعة (الأرباح المحتجزة بالتابعة أول العام)، واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل الرصيد غير المستنفد للشهرة في ١٤٠١/١٢/٣٠،

وتحـديد حقـوق الأقلية في صـافي أصول التـابعـة في أول العام (٢٢٥٠٠٠ × ٢٠٪ = ٤٥٠٠٠ ريال) مطروحاً منهـا التوزيعات لـلأقلية ١٠٠٠٠ ريـال × ٢٠٪ = ٢٠٠٠ ريال) ومضافاً حصـة الأقلية في المتحصـل من الأسهم الإضافيـة المصدرة (٦٦٠٠٠ - ١٢٦٦٧ ريال = ٥٣٣٣٣ ريال).

القيد (ب):

٤٠٠٠		حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة
	٤٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحـديد حقـوق الأقلية في صـافي دخل التـابعة عن سنـة ١٤٠١ هـ (٢٠٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ٤٠٠٠).

هذا وقد وافقت الهيئة الحكومية المشرفـة على بورصـة الأوراق الماليـة في الولايات المتحدة SEC على المعالجة المحاسبية السابقة وفقاً للفقـرة التاليـة التي وردت بالنشرة المحاسبية رقم (٥١)[١]:

«إذا سجلت مكاسب (أو خسائر) في قائمة دخل الشركة القابضة ناتجة عن إصدار إضافي لأسهم ملكية الشركة التابعة فيجب أن يفصح عنها في سطر مستقل بصـرف النظر عن أهميتهـا مع تـوضيح أنهـا نـاتجـة عن مصـادر أخـرى بخـلاف عمليـات الشركـة. كما يجب تفسيـر هذه العمليـة في شكل ملحـوظـة بـالقـوائم الماليةـ».

إصدار الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الشركة القابضة:

Subsidiary's Issuance of Edditional Shares of Common Stock to Parent Company:

قد تصدر الشركة التابعة أسهم عادية إضافية إلى الشركة القـابضة بـدلاً من

---

(١) Staff Accounting Bulletin 51, Secarities and Excharge Commission (Washington: 1983).

إصدارها للجمهور. وقد يحدث ذلك عندما ترغب الشركة القابضة زيادة استثماراتها الإجمالية في الشركة التابعة، أو إذا كانت ترغب في تخفيض تأثير مساهمي الأقلية على الشركة التابعة.

ولتوضيح ذلك، نعود إلى مثالنا عن شركتي الأكرم والمسعد، ونفترض أنه في غرة ذي الحجة ١٤٠١ أصدرت شركة المسعد ٢٠٠٠ سهم عادي إلى الشركة القابضة بسعر ٣٣ ريال للسهم، وقد بلغت القيمة الإجمالية للإصدار ٦٦ ٠٠٠ ريال. وفي ظل هذه الظروف، يزداد رصيد حساب استثمار شركة الأكرم ليصبح ٣٠٩ ٣٣٣ ريال (٢٤٦ ٥٠٠ + ٦٦ ٠٠٠ ريال، تكلفة الأسهم التي تم الحصول عليها ناقصاً ٣ ١٦٧ ريال الخسائر من غير العمليات)، وقد تم تحديد الخسائر من غير العمليات على النحو التالي:

تحديد خسائر الشركة القابضة الناتجة
عن قيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إضافية
إلى الشركة القابضة

	الإجمالي	حصة الشركة القابضة	حصة الأقلية
القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد بعد إصدار الأسهم العادية الإضافية إلى الشركة القابضة	٣٠١٠٠٠	٢٥٠٨٣٣ ($٨٣\frac{1}{3}$٪) (أ)	٥٠١٦٧ ($١٦\frac{2}{3}$٪)
تطرح القيمة الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد قبل إصدار الأسهم العادية الإضافية إلى الشركة القابضة	٢٣٥٠٠٠	١٨٨٠٠٠ (٨٠٪) (ب)	٤٧٠٠٠ (٢٠٪)
الفـــرق	٦٦٠٠٠	٦٢٨٣٣	٣١٦٧ (جـ)

(أ) (٨٠٠٠ سهم + ٢٠٠٠ سهم) ÷ (١٠٠٠٠ سهم + ٢٠٠٠ سهم) = $٨٣\frac{1}{3}$٪

(ب) حصة شركة الأكرم في صافي الأصول القابلة للتحقق بشركة المسعد ١٨٨ ٠٠٠ ريال
يضاف: الشهرة غير المستنفذة (٦٠ ٠٠٠ ريال - ١٥٠٠ ريال) ٥٨٥٠٠
رصيد استثمار شركة الأكرم في أسهم رأس مال شركة المسعد ٢٤٦٥٠٠

(ج) خسائر الشركة القابضة من غير العمليات.

وبناءً على المعلومات السابقة نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد بورقة العمل

الواجب إجراؤه عند إعداد القوائم المالية الموحدة لشركة الأكرم والشركة التابعة في ١٤٠١/١٢/٣٠ بعد إصدار الأسهم الإضافية إلى الشركة القابضة.

شركة الأكرم والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠١ هـ

القيد (أ):

٦٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ المسعد

١٣١ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ المسعد

١٠٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة ـ المسعد

٥٨ ٥٠٠ الشهرة ـ الأكرم (٦٠ ٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)

١٦ ٠٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة (٢٠ ٠٠٠ ريال × ٨٠٪)

٣٠٩ ٣٣٣ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة المسعد ـ الأكرم (٤٥ ٠٠٠ - ٢ ٠٠٠ + ٣ ١٦٧ ريال)

٤٦ ١٦٧ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة (٤٥ ٠٠٠ - ٢ ٠٠٠ + ٣ ١٦٧ ريال)

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية في التابعة (الأرباح المحتجزة بالتابعة أول العام)، واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل الرصيد غير المستنفد للشهرة في ١٤٠١/١٢/٣٠، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة في أول العام (٢٢٥ ٠٠٠ × ٢٠٪ = ٤٥ ٠٠٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات للأقلية (١٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ٢٠٠٠ ريال)، ومضافاً حصة الأقلية في المتحصل من الأسهم الإضافية المصدرة (٣ ١٦٧ ريال).

القيد (ب):

٤ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة

٤ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠١

(٢٠٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ٤٠٠٠ ريال).

القوائم المالية الموحدة عندما يتضمن رأس مال الشركة التابعة أسهم ممتازة:

Subsidiary With Preferred Stock Outstanding:

قد يشتمل رأس مال بعض الشركات المندمجة على أسهم ممتازة متداولة. وإذا حصلت الشركة القابضة على كل الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة، بالإضافة إلى كل أو معظم أسهمها العادية، فعندئذٍ سوف لا يختلف قيد الاستبعاد والتسوية عن القيود التي سبق أن عرضناها في الفصول من الخامس إلى التاسع. أما إذا حصلت الشركة القابضة على أقل من ١٠٠٪ من الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة، فعندئذٍ يجب أن نأخذ في الاعتبار حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة عند تحديد حصتهم في صافي دخل وصافي أصول الشركة التابعة.

مثال حول حقوق الأقلية في شركة تابعة لديها أسهم ممتازة:

Illustration of Minority Interest in Subsidiary with Preferred Stock:

إذا افترضنا على سبيل المثال، أن شركة البستان دفعت في غرة رجب ١٤٠٤ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ريال (متضمنة التكاليف المباشرة للاندماج) مقابل شراء ٦٠٪ من الأسهم الممتازة المتداولة الخاصة بشركة الزهرة وجملتها ١٠٠٠٠ سهم، بقيمة إسمية ريال واحد ومجمعة الأرباح، و ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لنفس الشركة وجملتها ٥٠٠٠٠ سهم بقيمة إسمية ريالان للسهم. وطبقاً لعقد إصدار الأسهم الممتازة كان السعر المقرر للسهم في حالة الاستدعاء ريال واحد وعشرون هللة، والسعر المقرر في حالة التصفية ريال واحد وعشر هللات، فضلاً عن استحقاق كل سهم لأية توزيعات متأخرة. وطبقاً لذلك كانت حقوق الملكية في شركة الزهرة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ كما يلي:

حقوق الملكية في الشركة التابعة
في تاريخ اندماجها وفقاً لأسلوب الشراء

	ريـــال
الأسهم الممتازة ٦٪، القيمة الإسمية ريال واحد للسهم	١٠ ٠٠٠
الأسهم العادية، القيمة الإسمية ريالان للسهم	١٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١٩٠ ٠٠٠

ولم تكن هناك توزيعات مجمعة متأخرة عن الأسهم الممتازة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ. وقد كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الزهرة في غرة رجب ١٤٠٤ مساوية لقيمها الدفترية في ذلك التاريخ.

هذا، ويترتب على وجود الأسهم الممتازة إثارة تساؤلين:

الأول - ما أثر وجود الأسهم الممتازة على قيمة الشهرة الناتجة عن الاندماج؟

الثاني - ما قيمة السهم الممتاز الواجب أخذها في الاعتبار عند قياس حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الزهرة في غرة رجب سنة ١٤٠٤؟ هل هي القيمة الإسمية (ريال واحد)، أم قيمة التصفية (ريال وعشر هللات)، أم قيمة الاستدعاء (ريال وعشرون هللة)؟

ويمكننا الإجابة منطقياً عن هذين السؤالين على النحو التالي:

١ - لا يجب أن تؤخذ الأسهم الممتازة في الاعتبار عند تحديد قيمة الشهرة المتحصل عليها بمناسبة عملية الاندماج. والتبرير المنطقي لهذا الرأي، هو أن الأسهم الممتازة ليس لها حق التصويت، ومن ثم، يمكن النظر إليها عند الاندماج كما لو كانت التزاماً بدلاً من اعتبارها أحد عناصر الملكية. ويعني ذلك، أنه يجب أن يقتصر قياس الشهرة على المبلغ المدفوع من الشركة الدامجة مقابل الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة.

٢ ـ يجب استخدام سعر الاستدعاء لقياس حقوق الأقلية من المساهمين الذين يحملون الأسهم الممتازة في صافي أصول شركة الزهرة في غرة رجب ١٤٠٤. فمن المعروف أن سعر الاستدعاء هو أقصى حق للأسهم الممتازة على صافي الأصول وفقاً للشروط التي يفرضها عقد الإصدار. علاوة على ذلك، فإن سعر الاستدعاء يمثل المبلغ الذي يمكن دفعه بمعرفة شركة الزهرة للأسهم الممتازة بافتراض استمرار النشاط والحركة. أما استخدام قيمة التصفية في تحديد حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة فهو يعد تأكيداً لمدخل عدم استمرار نشاط الشركة Quitting-Concern. ومن الطبيعي أن استخدام القيمة الإسمية في قياس قيمة الأسهم الممتازة لا يعبر عن الواقع بأي حال.

وطبقاً لهذا الرأي، نعرض فيما يلي قيد اليومية في سجلات شركة البستان في غرة رجب ١٤٠٤ لتسجيل إدماج شركة الزهرة (لم نعالج تكاليف تنفيذ الاندماج بصفة مستقلة في هذا المثال).

قيد اليومية وفقاً لأسلوب الشراء في
سجلات الشركة القابضة عن إدماج شركة تابعة
ينطوي رأسمالها على أسهم ممتازة

٧ ٢٠٠ الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال شركة الزهرة
(٦٠٠٠ سهم × ١,٢٠ ريال)

١٩٢ ٨٠٠ الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة

٢٠٠ ٠٠٠ النقدية

إثبات إدماج شركة الزهرة.

وبناءً على هذا القيد نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الذي يظهر بورقة العمل الخاصة بشركة البستان وشركتها التابعة في غرة رجب سنة ١٤٠٤ هـ.

شركة البستان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في غرة رجب ١٤٠٤

١٠ ٠٠٠		الأسهم الممتازة ـ الزهرة	
١٠٠ ٠٠٠		الأسهم العادية ـ الزهرة	
٣٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الزهرة	
٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الزهرة	
٥٠ ٤٠٠		الشهرة ـ البستان ١٩٢ ٨٠٠ ريال ـ (١٩٠ ٠٠٠ ـ ١٢ ٠٠٠ سعر استدعاء الأسهم الممتازة) × ٨٠٪	
	٧ ٢٠٠		الاستثمار في الأسهم الممتازة لشركة الزهرة ـ البستان
	١٩٢ ٨٠٠		الاستثمار في الأسهم العادية لشركة الزهرة ـ البستان
	٤ ٨٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ الممتازة (٤٠٠٠ × ريال وعشرون هللة)
	٣٥ ٦٠٠		حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ العادية (١٧٨ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪).

استبعاد حساب الاستثمار وما يرتبط به من حسابات حقوق ملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة المرتبطة بالأسهم العادية عن ٨٠٪ من صافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة للشركة التابعة، وفي صافي الأصول طبقاً لحصتهم في الأسهم العادية في تاريخ الاندماج.

ونعرض فيما يلي أهم المظاهر التي ينطوي عليها القيد السابق:

١ ـ تم قياس شهرة شركة الزهرة بحساب الفرق بين تكلفة استثمار شركة البستان في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة وحصة شركة البستان

في القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الزهرة والمرتبطة بالأسهم العادية. وطبقاً لذلك لا تدخل الأسهم الممتازة الخاصة بشركة الزهرة في حساب الشهرة.

٢ - تم قياس حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة الخاصة بالشركة التابعة بضرب عدد الأسهم الممتازة التي يمتلكها الأقلية وعددها ٤٠٠٠ سهم في سعر استدعاء السهم وقدره ريال واحد وعشرون هللة.

٣ - تم تحديد حقوق الأقلية في الأسهم العادية الخاصة بالشركة التابعة على أساس ٢٠٪ من قيمة صافي أصول شركة الزهرة المرتبطة بالأسهم العادية. وتم تحديد هذه القيمة بطرح قيمة استدعاء الأسهم الممتازة من صافي الأصول القابلة للتحقق (التي تعادل القيمة الدفترية كما يلي: ٠٠٠ ١٩٠ ريال - ٠٠٠ ١٢ ريال = ٠٠٠ ١٧٨ ريال.

المحاسبة عن الأسهم الممتازة في الفترات التالية لتاريخ الاندماج:

Preferred Stock Considerations Subsequent to Date of Business Combination:

سواء قامت شركة الزهرة بدفع أو عدم دفع توزيعات للأسهم الممتازة في السنوات التالية لتاريخ الاندماج (غرة رجب ١٤٠٤)، فإن هذه التوزيعات سوف تؤثر على تحديد حقوق مساهمي الأقلية في الأسهم العادية في صافي دخل شركة الزهرة. فعلى سبيل المثال، نفترض أن صافي دخل شركة الزهرة عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية سنة ١٤٠٥ كان ٠٠٠ ٥٠ ريال، وقد قامت الشركة في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ بالإعلان عن التوزيعات ودفعها لكل من الأسهم الممتازة والأسهم العادية بواقع ست هللات للسهم الممتاز، وخمسون هللة للسهم العادي. وطبقاً لذلك تقوم شركة البستان بتسجيل نتائج عمليات شركة الزهرة في ١٤٠٥/٦/٣٠ وفقاً لأساس الملكية كما يلي:

شركة البستان

قيود اليومية

في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ

٢٠ ٣٦٠		النقدية
	٢٠ ٠٠٠	الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة
	٣٦٠	إيراد التوزيعات المقابلة

إثبات تحصيل التوزيعات المعلنة والمدفوعة بمعرفة شركة الزهرة كما يلي:

الأسهم الممتازة ٦٠٠٠ سهم × ٦ هللات	٣٦٠ ريال
الأسهم العادية ٤٠ ٠٠٠ سهم × ٥٠ هللة	٢٠ ٠٠٠
جملة النقدية المحصلة	٢٠ ٣٦٠

٣٩ ٥٢٠		الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة
	٣٩ ٥٢٠	الدخل من الاستثمار في التابعة

إثبات حصتنافي صافي دخل شركة الزهرة المرتبط بالأسهم العادية كما يلي:

صافي دخل شركة الزهرة	٥٠ ٠٠٠
يطرح: التوزيعات للأسهم الممتازة	
(١٠ ٠٠٠ سهم × ست هللات)	٦٠٠
صافي الدخل المرتبط بالأسهم العادية	٤٩ ٤٠٠
حصة الشركة القابضة (٤٩ ٤٠٠ ريال × ٨٠٪)	٣٩ ٥٢٠

١ ٢٦٠		مصروف الاستنفاد
	١ ٢٦٠	الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة

تحديد المستنفد من شهرة شركة الزهرة عن سنة ١٤٠٥، والمتحصل عليها في تاريخ الاندماج كما يلي:

شهرة شركة الزهرة التي تم الحصول عليها في تاريخ الاندماج ٥٠ ٤٠٠ ريال

الشهرة المستنفدة (٥٠ ٤٠٠ ÷ ٤٠) ١ ٢٦٠ ريال

وبعد ترحيل القيد السابق يظهر حساب الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة في دفتر أستاذ شركة البستان على النحو التالي :

حساب الاستثمار كما يظهر بدفتر
أستاذ الشركة القابضة

الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال شركة الزهرة

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٤/٧/١	شراء ٤٠ ٠٠٠ سهم	١٩٢ ٨٠٠		١٩٢ ٨٠٠
١٤٠٥/٦/٣٠	التوزيعات بواقع ٥٠ هللة للسهم		٢٠ ٠٠٠	١٧٢ ٨٠٠
١٤٠٥/٦/٣٠	الحصة في صافي الدخل	٣٩ ٥٢٠		٢١٢ ٣٢٠
١٤٠٥/٦/٣٠	الشهرة المستنفدة		١ ٢٦٠	٢١١ ٠٦٠

وإذا لم تكن هناك عمليات أو أرباح مقابلة أخرى بين الشركتين يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الخاصة بشركة البستان وشركتها التابعة في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ كما يلي :

شركة البستان والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ

القيد (أ):

مدين	دائن	البيان
١٠ ٠٠٠		الأسهم الممتازة ـ الزهرة
١٠٠ ٠٠٠		الأسهم العادية ـ الزهرة
٣٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الزهرة
٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الزهرة
٣٦٠		إيراد التوزيعات المقابلة ـ البستان
٣٩ ٥٢٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ البستان
٤٩ ١٤٠		الشهرة ـ البستان (٥٠ ٤٠٠ - ١ ٢٦٠ ريال)
	٧ ٢٠٠	الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال الزهرة
	٢١١ ٠٦٠	الاستثمار في الأسهم العادية لرأس مال الزهرة
	٤ ٥٦٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ الممتازة (٤ ٨٠٠ - ٢٤٠ ريال)
	٣٠ ٦٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ العادية ٣٥ ٦٠٠ - (٢٥ ٠٠٠ × ٢٠٪).
	٢٥ ٦٠٠	التوزيعات ـ الزهرة (١٠ ٠٠٠ سهم × ٦ هللة) + (٥٠ ٠٠٠ سهم × ٥٠ هللة)

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في بداية العام، واستبعاد التوزيعات المعلنة بمعرفة التابعة، وتسجيل رصيد حساب الشهرة غير المستنفد في ١٤٠٥/٦/٣٠، وتحديد حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة والأسهم العادية في بداية العام، مطروحاً منها التوزيعات إلى مساهمي الأقلية.

القيد (ب):

١٠ ١٢٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة
٢٤٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ الممتازة
٩ ٨٨٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة ـ العادية
(٥٠ ٠٠٠ – ٦٠٠ ريال) × ٢٠٪

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة عن سنة ١٤٠٥ هـ.

وإذا تفحصنا القيود السابقة في سجلات شركة البستان عن سنة ١٤٠٥، سواء تلك المتعلقة بإثبات نتائج العمليات أو المتعلقة بالاستبعاد والتسوية، يجب أن نركز على النقاط الهامة التالية:

١ ـ يجب أن تقوم شركة البستان بالمحاسبة عن استثماراتها في الأسهم الممتازة لرأس مال الشركة التابعة وفقاً لأساس التكلفة. ويعتبر هذا الأساس ملائماً طالما أن الشركة التابعة تعلن عن توزيعات أرباح على حملة الأسهم الممتازة المجمعة ودفعها سنوياً. أما إذا ألغت الشركة التابعة التوزيعات للأسهم الممتازة وقدرها ٦٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥، فعندئذٍ يجب أن تقوم شركة البستان بتسجيل التوزيعات الملغاة وفقاً لأساس الملكية كما يلي:

قيد اليومية في الشركة القابضة
عن توزيعات الأسهم الممتازة الملغاة
بمعرفة الشركة التابعة

٣٦٠ الاستثمار في الأسهم الممتازة لرأس مال شركة الزهرة
٣٦٠ الدخل من الاستثمار في التابعة.

إثبات التوزيعات المستحقة للأسهم الممتازة المجمعة والتي تأجل دفعها بمعرفة الشركة التابعة (٦٠٠ ريال × ٦٠٪ = ٣٦٠ ريال).

وطبقاً لما سبق سوف يظهر قيد الاستبعاد بورقة العمل عن السنة التي

تأجل فيها دفع التوزيعات للأسهم الممتازة بنفس الطريقة التي تم اتباعها في القيد السابق باستثناء حقوق الأقلية في الأسهم الممتازة ستكون أكبر بمبلغ ٢٤٠ ريال (٦٠٠ ريال × ٤٠٪) بسبب تأجيل التوزيعات. (من الطبيعي أن شركة الزهرة سوف لا تعلن عن توزيعات للأسهم العادية طالما ألغيت التوزيعات للأسهم الممتازة المجمعة للأرباح).

٢ - يترتب على القيود السابقة توزيع صافي دخل الشركة التابعة وقدره ٥٠ ٠٠٠ ريال كما يلي:

توزيع صافي دخل الشركة التابعة
على مساهمي الأسهم الممتازة والعادية

	الجملة	صافي الدخل الموحد	حقوق الأقلية
حملة الأسهم الممتازة:			
١٠ ٠٠٠ سهم × ٦ هللات، بمعدل ٦٠٪ و ٤٠٪	٦٠٠	٣٦٠	٢٤٠
حملة الأسهم العادية:			
بمعدل ٨٠ إلى ٢٠	٤٩ ٤٠٠	٣٩ ٥٢٠	٩ ٨٨٠
صافي دخل التابعة	٥٠ ٠٠٠	٣٩ ٨٨٠	١٠ ١٢٠

أنواع أخرى من الأسهم الممتازة: Other Types of Preferred Stock:

قد يتضمن رأس مال الشركة التابعة أنواعاً أخرى من الأسهم الممتازة وفي هذه الحالة يتم معالجة حقوق الأقلية بالطريقة نفسها التي تم اتباعها في الجزء السابق. وإذا كانت الأسهم الممتازة غير مجمعة للأرباح، فعندئذٍ لا تقوم الشركة القابضة بتسجيل استحقاق التوزيعات الملغاة. وإذا كانت الأسهم الممتازة مشاركة في الأرباح (وهو أمر نادر الحدوث)، فعندئذٍ يجب تحديد حصة الأقلية من حملة الأسهم الممتازة والعادية في الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة.

توزيعات أرباح الشركة التابعة في شكل أسهم رأس مال:
Stock Dividends Distributed by a Subsidiary:

إذا كانت الشركة القابضة تستخدم أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركة التابعة، وقامت الشركة التابعة بالإعلان عن توزيعات أرباح في

صورة أسهم عادية، فعندئذٍ لا يؤثر مثل هذا التوزيع على حساب استثمار الشركة القابضة في أسهم رأس مال الشركة التابعة. ونعتقد أن الطالب يتذكر من دراسته في المحاسبة المتوسطة بأن حصول الشركة المستثمرة على توزيعات في شكل أسهم لا يعتبر إيراد توزيعات.

هذا، وإذا كانت الأسهم المعلن عن توزيعها لا تزيد عن ٢٠ إلى ٢٥٪، فإن الأرباح المحتجزة بالشركة التابعة سوف تنخفض بعد التوزيع بمبلغ يعادل القيمة العادلة الجارية للأسهم المصدرة كتوزيعات. وفي هذه الحالة، يجب أن يشتمل قيد الاستبعاد والتسوية، الذي يظهر بورقة العمل التي تعد بعد إصدار الأسهم الموزعة، قيمة الانخفاض في الأرباح المحتجزة وما يقابله من زيادة في حسابات رأس المال المدفوع بالشركة التابعة. وطبقاً لذلك، سوف لا تتأثر الأرباح المحتجزة الموحدة بما تصدره الشركة التابعة من أسهم في شكل توزيعات أرباح، وهذا ما تؤكده النشرة المحاسبية رقم ٥١ الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٥٩ ميلادية[1].

«يجب أن تعكس الأرباح المحتجزة التي تظهر في القوائم المالية الموحدة قيمة الأرباح المجمعة لمجموعة الشركات ككل والتي لم توزع على المساهمين أو ترسمل بمعرفة الشركة القابضة».

مثال توضيحي عن توزيعات أسهم الأرباح بمعرفة الشركة التابعة:

نعرض فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية الذي ظهر بورقة العمل في ٣٠ من جمادي الثانية سنة ١٤٠٥، تاريخ اندماج شركتي المريخ والنجمة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

---

(١) ARB N°. 51, «Consolidated Financial Statements», AICPA (New York: 1959), p. 46.

شركة المريخ والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٥ هـ

١٥٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ النجمة
٢٠٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ النجمة
٢٥٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ المريخ
٦٠٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال النجمة ـ المريخ.

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق.

فإذا افترضنا أنه في ١٤٠٦/٦/١٨ قامت شركة النجمة بتوزيع ١٥ ٠٠٠ سهم من أسهم رأس مالها، بقيمة إسمية ريال واحد للسهم كتوزيعات إلى شركة المريخ بنسبة ١٠٪. وبناءً على ذلك جعلت شركة النجمة حساب التوزيعات مديناً بمبلغ ٧٥ ٠٠٠ ريال، وهو مبلغ يعادل القيمة العادلة الجارية للأسهم الموزعة (١٥ ٠٠٠ سهم × ٥ ريال = ٧٥ ٠٠٠ ريال). ولم تسجل شركة المريخ أي قيد عن هذه العملية، ولكنها سجلت صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية وفقاً لأساس الملكية كما يلي:

قيد اليومية وفقاً لأساس الملكية في دفاتر الشركة
القابضة لتسجيل نتيجة العمليات في الشركة
التابعة المملوكة كلياً وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق

١٨٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النجمة
١٨٠ ٠٠٠ الدخل من الاستثمار في التابعة

إثبات ١٠٠٪ من صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ.

وبناء على ذلك نوضح فيما يلي قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل لشركة المريخ والشركة التابعة كما يعد في ٣٠ من جمادى الثانية ١٤٠٦:

شركة المريخ والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ

مدين	دائن	البيان
١٦٥ ٠٠٠		أسهم رأس المال، القيمة الاسمية ريال واحد ـ النجمة (١٥٠ ٠٠٠ + ١٥ ٠٠٠ ريال)
٢٦٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ النجمة (٢٠٠ ٠٠٠ + ٦٠ ٠٠٠ ريال)
٢٥٠ ٠٠٠		الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ المريخ
١٨٠ ٠٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ المريخ
	٧٨٠ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة النجمة ـ شركة المريخ (٦٠٠ ٠٠٠ + ١٨٠ ٠٠٠ ريال)
	٧٥ ٠٠٠	التوزيعات ـ النجمة
		استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بالشركة التابعة، وكذلك الدخل من الاستثمار في التابعة.

وعند إجراء قيود الإقفال بشركة المريخ في ٣٠ من جمادي الثانية ١٤٠٦ هـ يجعل حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة دائناً بمبلغ ١٠٥ ٠٠٠ ريال، وهو قيمة الأرباح المحتجزة التي لم توزعها الشركة التابعة (١٨٠ ٠٠٠ - ٧٥ ٠٠٠ ريال = ١٠٥ ٠٠٠ ريال). وبعد إجراء قيد الإقفال يصبح رصيد الحساب ٣٥٥ ٠٠٠ ريال (٢٥٠ ٠٠٠ + ١٠٥ ٠٠٠ ريال = ٣٥٥ ٠٠٠ ريال)، الذي يطابق رصيد حساب الأرباح المحتجزة الذي يظهر بدفاتر شركة النجمة (٢٥٠ ٠٠٠ + ١٨٠ ٠٠٠ - ٧٥ ٠٠٠ ريال = ٣٥٥ ٠٠٠ ريال).

عمليات أسهم الخزينة بالشركة التابعة:

Treasury Stock Transactions Of A Subsidiary:

يجب، إذا كانت الشركة التابعة تمتلك أسهم خزينة في تاريخ الاندماج، معالجة هذه الأسهم كأسهم ملغاة (Retired Stock) عند إعداد القوائم المالية

الموحدة. ويجب إلغاء أسهم الخزينة في قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل بطريقة القيمة الإسمية أو الاعتبارية.

مثال توضيحي عن أسهم الخزينة التي تمتلكها الشركة التابعة في تاريخ الاندماج:

حصلت شركة المعتصم على كل الأسهم العادية المتداولة الخاصة بشركة الوليد وعددها ٤٩٠٠٠ سهم في غرة ربيع الأول ١٤٠٦ مقابل مبلغ ١٤٧٠٠٠ ريال متضمن تكاليف تنفيذ الاندماج. وقد كانت حقوق الملكية في شركة الوليد في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

حقوق ملكية الشركة التابعة التي تمتلك
أسهم خزينة في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

	ريـال
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	٥٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٥٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٥٠٠٠٠
إجمالي رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة	١٢٥٠٠٠
يطرح: ١٠٠٠ سهم بالخزينة وفقاً للتكلفة	٢٠٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١٢٣٠٠٠

وفي تاريخ الاندماج كانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق في شركة الوليد مساوية لقيمها الدفترية. وبناءً على ذلك يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الخاصة بشركة المعتصم والشركة التابعة في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة المعتصم والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٦ هـ

القيد (أ):

مدين	دائن	البيان
١٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الوليد (١٠٠٠ × ١)
٥٠٠		علاوة الإصدار ـ الوليد (١٠٠٠×٠,٥)
٥٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الوليد (١٠٠٠ × ٠,٥)
	٢٠٠٠	أسهم الخزينة ـ الوليد

المحاسبة عن أسهم الخزينة الموجودة بالشركة التابعة كما لو كانت قد ألغيت.

القيد (ب):

مدين	دائن	البيان
٤٩ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الوليد (٥٠ ٠٠٠ - ١٠٠٠ ريال)
٢٤ ٥٠٠		علاوة الإصدار ـ الوليد (٢٥ ٠٠٠ - ٥٠٠)
٤٩ ٥٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الوليد (٥٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ريال)
٢٤ ٠٠٠		الشهرة ـ الوليد (١٤٧ ٠٠٠ - ١٢٣ ٠٠٠)
	١٤٧ ٠٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال الوليد ـ المعتصم

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق الملكية بالشركة التابعة في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق المتحصل عليها كشهرة.

ويلاحظ من القيد الأول أنه تم تخفيض علاوة الإصدار بمبلغ ٥٠٠ ريال، وقد تم تحديد هذا المبلغ على ضوء ما يخص أسهم الخزينة من رصيد العلاوة الموجود (٢٥ ٠٠٠ ريال ÷ ٥٠ ٠٠٠ سهم = ٥٠ هللة). أما المبلغ المتبقي من تكلفة أسهم الخزينة، فقد تم تحميله على الأرباح المحتجزة.

وإذا قامت الشركة التابعة، بعد تاريخ الاندماج، بشراء بعض أو كل الأسهم العادية المتعلقة برأس مالها والتي يحملها مساهمي الأقلية، فهي تعالج كأسهم خزينة، ويتم استبعادها بالطريقة نفسها التي تم اتباعها في القيد الأول. علاوة على ذلك، يعترف بالمكاسب أو الخسائر للشركة القابضة بالطريقة نفسها التي سبق اتباعها في الجزء المتعلق بقيام الشركة التابعة بإصدار أسهم عادية إلى الجمهور.

مثال حول أسهم الخزينة التي تحصل عليها الشركة التابعة بعد تاريخ الاندماج:

اشترت شركة النهار في نهاية ذي الحجة ٨٠٪ من الأسهم العادية لرأس مال شركة الشمس بمبلغ ٤٤ ٠٠٠ ريال، متضمناً تكاليف تنفيذ عملية الاندماج. ونعرض فيما يلي حقوق الملكية بشركة الشمس في نهاية ذي الحجة ١٤٠٥، علماً بأن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق تعادل قيمها الدفترية.

حقوق الملكية بالشركة التابعة
في تاريخ الاندماج وفقاً لأسلوب الشراء

الأسهم العادية، القيمة الإسمية ١٠ ريال	١٠ ٠٠٠ ريال
علاوة الإصدار	١٥ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٥ ٠٠٠
حقوق الملكية	٥٠ ٠٠٠

وأعلنت شركة الشمس في السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن توزيعات قدرها ٤٠٠٠ ريال، حيث كان صافي الدخل ١٠ ٠٠٠ ريال. وطبقاً لهذه المعلومات يظهر حساب استثمار شركة النهار في ١٤٠٦/١٢/٣٠ على النحو التالي:

حساب الاستثمار بدفتر أستاذ الشركة القابضة
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٨٠٠ سهم	٤٤٠٠٠		٤٤٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	التوزيعات بواقع ٤ ريال (٤٠٠٠ ريال × ٨٠٪)		٣٢٠٠	٤٠٨٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (١٠٠٠٠ × ٨٠٪)	٨٠٠٠		٤٨٨٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٤٠٠٠ ÷ ٤٠)		١٠٠	٤٨٧٠٠

الشهرة = ٤٤٠٠٠ ريال - (٥٠٠٠٠ ريال × ٨٠٪) = ٤٠٠٠ ريال.

وفي نهاية سنة ١٤٠٦ يظهر قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل لشركة النهار والشركة التابعة على النحو التالي:

شركة النهار والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٣٠ ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

القيد (أ)

مدين	دائن	البيان
١٠٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الشمس
١٥٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الشمس
٢٥٠٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الشمس
٨٠٠٠		الدخل من الاستثمار في التابعة ـ النهار
٣٩٠٠		الشهرة ـ النهار (٤٠٠٠ ريال - ١٠٠ ريال)
	٤٨٧٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس
	٤٠٠٠	التوزيعات ـ الشمس
	٩٢٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (١٠٠٠٠ - ٨٠٠ ريال).

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق

ملكية بالشركة التابعة في بداية العام، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية (تساوي القيمة الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية العام (٥٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ١٠ ٠٠٠ ريال) مطروحاً منها حصة الأقلية في التوزيعات المعلنة بواسطة الشركة التابعة خلال العام (٤٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ٨٠٠ ريال).

القيد (ب):

٢٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (١٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪)

٢ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن سنة ١٤٠٦ هـ.

فإذا افترضنا أن شركة الشمس دفعت في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٧ مبلغ ٧٤٠٠ ريال مقابل ١٠٠ سهم من أسهم رأس مالها العادية التي كانت في حيازة بعض مساهمي الأقلية، يكون القيد المحاسبي كالتالي:

قيد اليومية في الشركة التابعة

عن أسهم الخزينة التي حصلت عليها من مساهمي الأقلية

٧٤٠٠ أسهم الخزينة

٧ ٤٠٠ النقدية

إثبات شراء ١٠٠ سهم عادي من مساهمي الأقلية.

ومن المعلومات السابقة، تكون تكلفة شراء أسهم الخزينة هي ٧٤ ريالاً للسهم، وهي تزيد عن حصة السهم في استثمار شركة النهار في أسهم رأس مال شركة الشمس وقدرها ٦٠,٨٨ ريال (٤٨ ٧٠٠ ريال ÷ ٨٠٠ سهم = ٦٠,٨٨ ريال). وطبقاً لذلك، تتحمل شركة النهار خسائر لم تنتج من عمليات الشركة العادية قدرها ١ ٦٠٠ ريال تسجل في الطرف الدائن من حساب استثمارها

في شركة الشمس. ويتم حساب هذه الخسارة كما يلي:

حساب خسائر الشركة القابضة الناتجة عن قيام الشركة التابعة بشراء أسهم خزينة من مساهمي الأقلية

	الجملة	حصة الشركة القابضة	حصة الأقلية
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة قبل شراء أسهم الخزينة	٥٦ ٠٠٠ (أ)	٤٤ ٨٠٠ ( ) (ب)	١١ ٢٠٠ ( ) (جـ)
القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة التابعة بعد شراء أسهم الخزينة	٤٨ ٦٠٠	٤٣ ٢٠٠ ( )	٥ ٤٠٠ ( )
الفرق ـ يعادل تكلفة أسهم الخزينة	٧ ٤٠٠	١ ٦٠٠	٥ ٨٠٠

(أ) ٥٠ ٠٠٠ ريال + ١٠ ٠٠٠ − ٤٠٠٠ = ٥٦ ٠٠٠ ريال

(ب) حصة شركة النهار في صافي أصول شركة الشمس ٤٤ ٨٠٠ ريال
الشهرة غير المستنفدة ٣ ٩٠٠

رصيد حساب استثمار شركة النهار ٤٨ ٧٠٠

(جـ) ٩ ٢٠٠ + ٢ ٠٠٠ = ١١ ٢٠٠ ريال

هذا ويجب إجراء قيد الاستبعاد والتسوية التالي لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة النهار والشركة التابعة:

شركة النهار والشركة التابعة
قيد الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ٢ من المحرم ١٤٠٧

القيد (أ):

١٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الشمس
١٥٠٠ علاوة الإصدار ـ الشمس (١٠٠ سهم × ١٥ ريال)
٤٩٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الشمس ١٠٠ × (٧٤ ريال − ١٠ − ١٥)
٧٤٠٠ أسهم الخزينة ـ الشمس

المحاسبة عن أسهم خزينة الشركة التابعة كما لو كان قد تم إلغائها.

القيد (ب):

٩٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الشمس (١٠٠٠٠ - ١٠٠٠ ريال)
١٣٥٠٠		علاوة الإصدار ـ الشمس (١٥٠٠٠ - ١٥٠٠ ريال)
٢١٣٠٠		الأرباح المحتجزة ـ الشمس (٢٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ - ٤٠٠٠ ريال) - (٤٩٠٠ + ٤٨٠٠)
٤٨٠٠		الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ النهار (٨٠٠٠ - ٣٢٠٠ ريال)
٣٩٠٠		الشهرة ـ النهار
	٤٧١٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الشمس (٤٨٧٠٠ - ١٦٠٠ ريال).
	٥٤٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بالشركة التابعة، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بالشركة التابعة كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة.

الملكية غير المباشرة وأسهم رأس مال القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة:

Indirect Shareholdings and Parent Company's Common Stock Owned By A Subsidiary:

تسفر عمليات الاندماج التي تمت في الماضي القريب ونشأ عنها علاقة بين شركة قابضة وشركة أو شركات تابعة عن علاقات ملكية غير مباشرة ومعقدة أو علاقات ملكية تبادلية. وتنطوي الملكية غير المباشرة Indirect Shareholdings على علاقة بين شركة قابضة وشركة تابعة وكلتاهما تسيطران على شركة تابعة لهما. أو أن الشركة التابعة تكون في نفس الوقت شركة قابضة لشركة تابعة لها. أما الملكية التبادلية Reciprocal Shareholdings فهي التي تمتلك فيها الشركة التابعة جزء من أسهم رأس مال الشركة القابضة.

الملكية غير المباشرة: Indirect Shareholdings:

إن عمليات الاندماج التي تمت في السنوات الأخيرة تعتبر أقل تعقيداً مما أشرنا إليه آنفاً. فمن المعتاد أن يتبع الشركة القابضة شركة تابعة واحدة أو أكثر، أما الملكية غير المباشرة فهي ليست القاعدة بل هي استثناء قليلاً ما يحدث. وقد واجه المحاسبون مشاكل كثيرة عند إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة لتعكس العلاقة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، وتنطوي هذه العلاقة في نفس الوقت على ملكية غير مباشرة بينهم. إن مثل هذه العلاقة تستلزم الدقة عند تحديد نسب الملكية في الأسهم العادية لرأس مال كل شركة، وتستلزم أيضاً تطبيق أساس الملكية في المحاسبة عن نتائج عمليات الشركات التابعة.

مثال توضيحي عن الملكية غير المباشرة:

اشترت شركة الكبير في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ ١٦٠ ٠٠٠ سهم (٨٠٪) من الأسهم المتداولة لرأس مال شركة الوسيط مقابل مبلغ ٢٤٠ ٤٧٦ ريال، كما اشترت ٣٦ ٠٠٠ سهم (٤٥٪) من الأسهم المتداولة لرأس مال شركة الصغير مقابل مبلغ ١٨٢ ٠٠٠ ريال. وتتضمن تكلفة الشراء في كلتا الحالتين تكاليف تنفيذ الاندماج. وفي ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ اشترت شركة الوسيط ٢٠ ٠٠٠ سهم (٢٥٪) من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال شركة الصغير. وطبقاً لذلك تكون شركة الكبير مسيطرة على شركة الوسيط بطريقة مباشرة وعلى شركة الصغير بطريقة غير مباشرة.

ونعرض فيما يلي الميزانيتان العموميتان المستقلتان لشركتي الوسيط والصغير كما تظهرا في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الوسيط وشركة الصغير
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	شركة الوسيط	شركة الصغير
الأصـــول	ريـــال	ريـــال
الأصول المتداولة	٣٦٠ ٤٠٠	١٩٠ ٦٠٠
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير	٩١ ٩٥٠	
الأصول طويلة الأجل (الصافي)	٦٤٠ ٦٥٠	٦٣٩ ٤٠٠
إجمالي الأصول	١ ٠٩٣ ٠٠٠	٨٣٠ ٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية		
الالتزامات قصيرة الأجل	٢١٠ ٢٠٠	٨٠ ٥٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٣٠٠ ٠٠٠	٣٨٩ ٥٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية ريال واحد	٢٠٠ ٠٠٠	٨٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	١٥٠ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٢٢ ٨٥٠	١٦٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة في الشركة المستثمر فيها	٩ ٩٥٠	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٠٩٣ ٠٠٠	٨٣٠ ٠٠٠

وطبقاً للمعلومات السابقة نعرض حساب استثمار شركة الوسيط في شركة الصغير وحساب الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها كما يظهرا في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ.

دفتر أستاذ الشركة التابعة المستثمرة
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٢٠ ٠٠٠ سهم	٨٢ ٠٠٠		٨٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٢٥ هللة لكل سهم		٥ ٠٠٠	٧٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٦٠ ٠٠٠ ريال × ٢٥٪)	١٥ ٠٠٠		٩٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المستغلة (٢٠٠٠ ريال ÷ ٤٠ سنة)		٥٠	٩١ ٩٥٠

الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمرة فيها

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	قيد الإقفال - حصتنا في صافي الدخل المعدل لشركة الصغير التي لم توزع بعد [(١٥ ٠٠٠ - ٥٠ ريال) - ٥٠٠٠]	٩٩٥٠	٩٩٥٠	

ويتضح من الحسابين السابقين أن شركة الوسيط تطبق أساس الملكية في المحاسبة عن استثماراتها في شركة الصغير (الشركة المستثمر فيها)، وأن الزيادة في تكلفة استثمار شركة الوسيط (وقدرها ٢٠٠٠ ريال) عن القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة الصغير تم تخصيصها للشهرة التي تستنفد على عمر إنتاجي قدره أربعين عاماً.

ونفترض أن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بكل من شركة الوسيط وشركة الصغير تعادل القيم التي تظهر في دفاتر كل منهما في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦. وطبقاً لذلك يتم حساب الشهرة التي حصلت عليها شركة الكبير نتيجة إدماج شركتي الوسيط والصغير على النحو التالي:

	شركة الوسيط	شركة الصغير
	ريـــال	ريـــال
تكلفة الاستثمار	٢٤٠ ٤٧٦	٠٠٠ ١٨٢
يطرح: القيمة العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق التي تم الحصول عليها:		
شركة الوسيط (٨٠٠ ٥٨٢ ريال × ٨٠٪)	٢٤٠ ٤٦٦	
شركة الصغير (٠٠٠ ٣٦٠ ريال × ٤٥٪)		٠٠٠ ١٦٢
الشهرة (العمر الإنتاجي ٤٠ عاماً)	٠٠٠ ١٠	٠٠٠ ٢٠

ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة في تاريخ الاندماج:

وطبقاً لما سبق نوضح فيما يلي ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة لشركة الكبير وشركتيها التابعتين كما تظهر في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ.

شركة الكبير وشركتيها التابعتين
ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة
في ١٤٠٦/١٢/٣٠ هـ

	شركة الكبير	شركة الوسيط	شركة الصغير	الاستبعادات والتسويات الزيادة (النقص)	البيانات الموحدة
الأصـــول					
الأصول المتداولة	١٤٠٠٠٠٠	٣٦٠٤٠٠	١٩٠٦٠٠		١٩٥١٠٠٠
الاستثمار في أسهم					
رأس مال الوسيط	٤٧٦٢٤٠			(٤٧٦٢٤٠) (أ)	
الاستثمار في أسهم					
رأس مال الصغير	١٨٢٠٠٠	٩١٩٥٠		(٩١٩٥٠) (ب)	
				(١٨٢٠٠٠) (ب)	
الأصول طويلة الأحل					
(الصافي)	٣٨٠٠٠٠٠	٦٤٠٦٥٠	٦٣٩٤٠٠		٥٠٨٠٠٥٠
الشهرة				١٠٠٠٠ (أ)	
				٢١٩٥٠ (ب)	٣١٩٥٠
إجمالي الأصول	٥٨٥٨٢٤٠	١٠٩٣٠٠٠	٨٣٠٠٠٠	(٧١٨٢٤٠)	٧٠٦٣٠٠٠
الالتزامات وحقوق الملكية					
الالتزامات قصيرة الأجل	٦٠٠٠٠٠	٢١٠٢٠٠	٨٠٥٠٠		٨٩٠٧٠٠
الالتزامات طويلة الأجل	٣٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٣٨٩٥٠٠		٣٦٨٩٥٠٠
حقوق الأقلية في صافي				١١٦٥٦٠ (أ)	
أصول الشركات التابعة				١٠٨٠٠٠ (ب)	٢٢٤٥٦٠
أسهم رأس المال القيمة				٢٠٠٠٠٠ (أ)	
الإسمية ريال واحد	١٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٨٠٠٠٠ (ب)	١٢٠٠٠٠٠
علاوة الإصدار	٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠ (أ)	
				(١٢٠٠٠٠) (ب)	٥٠٠٠٠٠
				(٢٢٢٨٥٠) (أ)	
الأرباح المحتجزة	٥٥٨٢٤٠	٢٢٢٨٥٠	١٦٠٠٠٠	(١٦٠٠٠٠) (ب)	٥٥٨٢٤٠
الأرباح المحتحرة بالشركة					
المستثمر فيها		٩٩٥٠		(٩٩٥٠) (أ)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥٨٥٨٢٤٠	١٠٩٣٠٠٠	٨٣٠٠٠٠	(٧١٨٢٤٠)	٧٠٦٣٠٠٠

ونعرض فيما يلي قيدي الاستبعاد والتسوية اللذين استخدما في ورقة العمل السابقة في شكل قيود يومية على سبيل الإيضاح:

شركة الكبير والشركتين التابعتين
قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل
في ١٤٠٦/١٢/٣٠هـ

القيد (أ):

٢٠٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الوسيط

١٥٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الوسيط

٢٢٢ ٨٥٠ الأرباح المحتجزة ـ الوسيط

٩ ٩٥٠ الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها ـ الوسيط

١٠ ٠٠٠ الشهرة ـ الكبير

٤٧٦ ٢٤٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط ـ الكبير

١١٦ ٥٦٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة (٥٨٢ ٨٠٠ ريال × ٢٠٪).

لاستبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بشركة الوسيط في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (تساوي القيم الدفترية) للأصول القابلة للتحقق للشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الوسيط في تاريخ الاندماج.

القيد (ب):

٨٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الصغير

١٢٠ ٠٠٠ علاوة الإصدار ـ الصغير

١٦٠ ٠٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الصغير

٢١ ٩٥٠ الشهرة ـ الكبير (١ ٩٥٠ ريال + ٢٠ ٠٠٠ ريال).

١٨٢ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير ـ الكبير

٩١ ٩٥٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير ـ الوسيط

١٠٨ ٠٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة (٣٦٠ ٠٠٠ ريال × ٣٠٪).

استبعاد حسابي الاستثمار وما يقابلهما من حسابات حقوق ملكية بشركة الصغير في تاريخ الاندماج، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (تساوي القيم الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الصغير في تاريخ الاندماج.

وينطوي القيدين السابقين على مظهرين أساسيين يجب أخذهما في الاعتبار وهما كما يلي:

١ ـ القيد (أ): انخفض رصيد حساب الأرباح المحتجزة لشركة الوسيط في الشركة المستثمر فيها في تاريخ الاندماج إلى الصفر، لأن شركة الكبير هي الشركة القابضة في عملية الاندماج التي اشتملت على الشركات الثلاثة (الكبير، والوسيط، والصغير) ولأن لا يعتبر ملكية شركة الوسيط ٢٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة الصغير في تاريخ الاندماج نوعاً من الاندماج التدريجي بواسطة شركة الكبير. وطبقاً لذلك فإن الأرباح المحتجزة الموحدة في تاريخ الاندماج لا تتضمن حصة شركة الوسيط في الأرباح المحتجزة لشركة الصغير.

٢ ـ القيد (ب): تظهر الشهرة بمبلغ ٢١ ٩٥٠ ريال، ويتضمن هذا المبلغ ٢٠ ٠٠٠ ريال قيمة الشهرة التي حصلت عليها شركة الكبير، ومبلغ ١ ٩٥٠ (٢٠٠٠ ريال - ٥٠ ريال = ١ ٩٥٠ ريال) قيمة الشهرة المتضمنة في حساب استثمار شركة الوسيط في شركة الصغير، لأن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق بشركة الصغير تعادل قيمها الدفترية في تاريخ الاندماج. ويلاحظ أنه تم نسبة قيمة الشهرة بالكامل إلى شركة الكبير (الشركة القابضة) لوجود حقوق أقلية في كل من شركتي الوسيط والصغير.

قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل في الفترة التالية للاندماج

نفترض أنه في السنة المالية المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧ حققت شركة الوسيط صافي دخل قدره ١٥٠ ٠٠٠ ريال (متضمناً الدخل من الاستثمار

في شركة الصغير)، وقد أعلنت عن توزيعات قدرها ٠٠٠ ٦٠ ريال، وكما حققت شـركة الصغيـر صافي دخـل قدره ٠٠٠ ٨٠ ريـال وأعلنت عن توزيعـات قـدرهـا ٠٠٠ ٢٠ ريال. وإذا تم تسجيل نتـائج هـذه العمليات في دفـاتر كـل من شركتي الكبير والوسيط وفقاً لأساس الملكية سوف تظهر حسابات الاستثمار كما يلي:

دفتر أستاذ شركة الكبير

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	شراء ٠٠٠ ١٦٠ سهم	٤٧٦ ٢٤٠		٤٧٦ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٣٠ هللة لكل سهم		٤٨ ٠٠٠	٤٢٨ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٠٠٠ ١٥٠ ريال + ٠٠٠ ٢٠ ريال) × ٨٠٪)	١٣٦ ٠٠٠		٥٦٤ ٢٤٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٠٠٠ ١٠ ريال ÷ ٤٠)		٢٥٠	٥٦٣٩٩٠

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٦/١٢/٣٠	شراء ٠٠٠ ٣٦ سهم	١٨٢ ٠٠٠		١٨٢ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٢٥ هللة لكل سهم		٩ ٠٠٠	١٧٣ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٠٠٠ ٨٠ ريال × ٤٥٪)	٣٦ ٠٠٠		٢٠٩ ٠٠٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٠٠٠ ٢٠ ريال ÷ ٤٠)		٥٠٠	٢٠٨ ٥٠٠

دفتر أستاذ شركة الوسيط

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير

التاريخ	البيـــان	المدين	الدائن	الرصيد
١٤٠٥/١٢/٣٠	شراء ٠٠٠ ٢٠ سهم	٨٢ ٠٠٠		٨٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٢٥ هللة للسهم		٥ ٠٠٠	٧٧ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٠٠٠ ٦٠ ريال × ٢٥٪)	١٥ ٠٠٠		٩٢ ٠٠٠
١٤٠٦/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٠٠٠ ٢ ريال ÷ ٤٠)		٥٠	٩١ ٩٥٠
١٤٠٧/١٢/٦	التوزيعات بواقع ٢٥ هللة للسهم		٥ ٠٠٠	٨٦ ٩٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الحصة في صافي الدخل (٠٠٠ ٨٠ ريال × ٢٥٪)	٢٠ ٠٠٠		١٠٦ ٩٥٠
١٤٠٧/١٢/٣٠	الشهرة المستنفدة (٢٠٠٠ ريال ÷ ٤٠)		٥٠	١٠٦ ٩٠٠

وعلى ضوء هذه المعلومات نوضح فيما يلي قيود الاستبعاد والتسوية الواجب إجرائها بورقة العمل لشركة الكبير وشركتيها التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٧.

شركة الكبير والشركتين التابعتين
قيود التسوية والاستبعاد بورقة العمل
في ١٤٠٧/١٢/٣٠هـ

القيد (أ):

٢٠٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال ـ الوسيط
١٥٠ ٠٠٠		علاوة الإصدار ـ الوسيط
٢٢٢ ٨٥٠		الأرباح المحتجزة ـ الوسيط
٩ ٩٥٠		الأرباح المحتجزة بالشركة المستثمر فيها ـ الوسيط
١٣٦ ٠٠٠		الدخل من الاستثمار في الشركة التابعة ـ الكبير
٩ ٧٥٠		الشهرة ـ الكبير (١٠ ٠٠٠ - ٢٥٠ ريال)
	٥٦٣ ٩٩٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الوسيط ـ الكبير
	٦٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الوسيط
	١٠٤ ٥٦٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة (١١٦ ٥٦٠ ريال - ١٢ ٠٠٠ ريال).

استبعاد حساب الاستثمار وما يقابله من حسابات حقوق ملكية بشركة الوسيط في بداية العام، وتوزيعات الشركة التابعة، وتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة بعد استبعاد المستنفد منها، وتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول شركة الوسيط في بداية العام (١١٦ ٥٦٠ ريال) مطروحاً منها التوزيعات إلى الأقلية (٦٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪ = ١٢ ٠٠٠ ريال).

القيد (ب):

٨٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال ـ الصغير
١٢٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الصغير
١٦٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الصغير
٣٦ ٠٠٠	الدخل من الاستثمار في التابعة ـ الكبير
٢٠ ٠٠٠	الدخل من الاستثمار في التابعة ـ الوسيط
٢١ ٤٠٠	الشهرة ـ الكبير (١٩٥٠ ـ ٥٠ ريال) + (٢٠ ٠٠٠ - ٥٠٠ ريال)
٢٠٨ ٥٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير ـ الكبير
١٠٦ ٩٠٠	الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الصغير ـ الوسيط
٢٠ ٠٠٠	التوزيعات ـ الصغير
١٠٢ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة (١٠٨ ٠٠٠ - ٦٠٠٠ ريال).

استبعـاد حساب الاستثمـار وما يقـابله من حسابـات حقوق ملكية في شركة الصغير في بداية العام، واستبعاد توزيعات الشـركة التـابعة، وتخصيص الـزيادة في التكلفـة عن القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق كشهرة بعـد استبعـاد المستنفد منهـا وتحديـد حقوق الأقليـة في صـافي أصـول شركـة الصغير في بـداية العـام (١٠٨ ٠٠٠ ريـال) وطـرح التوزيعـات إلى الأقليـة (٢٠ ٠٠٠ ريـال × ٣٠٪ = ٦٠٠٠ ريال).

القيد (جـ):

٥٨ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي دخل الشركات التابعة (١٧٠ ٠٠٠ ريال × ٢٠٪) + (٨٠ ٠٠٠ ريال × ٣٠٪)
٥٨ ٠٠٠	حقوق الأقلية في صافي أصول الشركات التابعة.

تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركتين التابعتين عن سنة ١٤٠٧ هـ.

أسهم رأس مال الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة:

Parent Company's Common Stock Owned by Subsidiary:

انطوى المدخل التقليدي الذي استخدمه المحاسبون في معالجة الملكية المقابلة على أساليب رياضية معقدة لتوزيع صافي دخل أو خسارة شركات المجموعة الموحدة لتحديد نصيب كل من المجموعة الموحدة ومساهمي الأقلية. ومن هذه الأساليب أسلوب المصفوفات والمعادلات الآنيه:

ومن أهم الانتقادات التي وجهت لاستخدام المدخل الرياضي في توزيع الدخل والخسارة هو اعتماده على افتراض التصفية والتخلي عن افتراض الاستمرار عند إعداد القوائم المالية الموحدة. فضلاً عن ذلك، يركز المدخل التقليدي على الشكل القانوني (Legal Form) للملكية التبادلية بدلاً من الجوهر الاقتصادي (Economic Substance). ويرى البعض أنه عندما تحصل الشركة التابعة على أسهم عادية متداولة من أسهم رأس مال الشركة القابضة، فإن العملية في جوهرها تعتبر حيازة لأسهم خزينة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل. هذا وقد وافقت كل من جمعية المحاسبة الأمريكية .A.A.A، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA على معالجة الملكية المقابلة كأسهم خزينة. ففي رأي جمعية المحاسبة الأمريكية[١]:

«يجب معالجة أسهم رأس مال الشركة المسيطرة التي تمتلكها شركة تابعة قبل تاريخ السيطرة كأسهم خزينة عند إعداد القوائم المالية الموحدة. وإذا قامت الشركة التابعة بعد ذلك بحيازة أو بيع أسهم أخرى من أسهم رأس مال الشركة القابضة فيجب معالجتها في القوائم المالية الموحدة كما لو كانت العملية قد تمت بمعرفة الشركة القابضة».

وطبقاً لرأي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين[٢].

---

(١) Accounting And Reporting Standards For Corporate Financial Statements «Consolidated Financial Statements», A. A. A (Medison: 1957) p. 44.

(٢) . ARB N°. 51, p. 45.

«لا يجب معالجة أسهم الشركة القابضة التي تمتلكها الشركة التابعة كأسهم عادية متداولة عند إعداد الميزانية العمومية الموحدة».

ويتفق المؤلف مع الرأي بأن الأسهم العادية لرأس مال الشركة القابضة المملوكة بواسطة الشركة التابعة تكون في جوهرها أسهم خزينة بالنسبة لمجموعة الشركات الموحدة ككل. وهذه الحالة تشبه حالة السندات المقابلة التي سبق مناقشتها في فصل سابق. وافترضنا في هذه الحالة، أنه عندما تحصل الشركة التابعة على سندات الشركة القابضة من سوق الأوراق المالية فهي تعمل بالنيابة عن مجموعة الشركات الموحدة ككل.

ولتوضيح كيفية المحاسبة عن أسهم رأس مال الشركة القابضة المملوكة بواسطة الشركة التابعة، نفترض أنه في غرة جمادي الأولى سنة ١٤٠٦، نهاية السنة المالية، حصلت شركة طارق على ٥٠٠٠ سهم من السوق المفتوحة. وهي تعادل ٥٪ من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة القابضة (شركة سعيد) مقابل مبلغ ٥٠٠٠٠ ريال، بينما كانت القيمة الإسمية للسهم ريال واحد. وفي نهاية ربيع الثاني ١٤٠٧ أعلنت شركة سعيد عن توزيعات وقامت بسدادهانقداً بواقع ريال واحد وعشرين هلله لكل سهم.

وإذا افترضنا أن شركة طارق تقوم بالمحاسبة عن استثماراتها وفقاً لأساس التكلفة، فعندئذٍ تسجل القيود التالية عن استثماراتها في شركة سعيد.

قيود اليومية في الشركة التابعة

عن استثماراتها في أسهم رأس مال الشركة القابضة

شركة طارق

قيود اليومية

٥٠٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سعيد

غرة جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ

٥٠٠٠٠ النقدية

إثبات شراء ٥٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة القابضة بسعر السهم عشرة ريالات.

٦٠٠٠ النقدية ٣٠ من ربيع الثاني ١٤٠٧

٦٠٠٠ إيراد التوزيعات المقابلة

إثبات تحصيل توزيعات بواقع ريال وعشرين هلله عن أسهم الشركة القابضة السابق شرائها وعددها ٥٠٠٠ سهم.

وعندما تقوم شركة سعيد والشركة التابعة بإعداد ورقة العمل في ٣٠ من ربيع الثاني سنة ١٤٠٧ يجب أن يظهر بها قيد الاستبعاد والتسوية التالي:

شركة سعيد والشركة التابعة
قيود الاستبعاد والتسوية بورقة العمل الجزئية
في ١٤٠٧/٤/٣٠ هـ

القيد (ب)

٥٠٠٠٠ أسهم الخزينة ـ شركة سعيد

٥٠٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة سعيد ـ شركة طارق.

تحويل استثمار الشركة التابعة في أسهم رأس مال الشركة القابضة إلى أسهم خزينة.

القيد (جـ):

٦٠٠٠ إيراد التوزيعات المقابلة ـ شركة طارق

٦٠٠٠ التوزيعات ـ شركة السعيد

استبعاد توزيعات الشركة القابضة التي حصلت عليها الشركة التابعة.

ويتضح أن القيد الثاني أدى إلى استبعاد توزيعات الشركة القابضة المتعلقة بأسهم الخزينة الموحدة. ويترتب على هذه المعالجة أن التوزيعات في القائمة الموحدة للأرباح المحتجزة أصبحت ١١٤٠٠٠ ريال (١٢٠٠٠٠ ـ ٦٠٠٠ ريال = ١١٤٠٠٠ ريال)، وهي تمثل التوزيعات المتعلقة بالأسهم العادية المتداولة لرأس مال الشركة القابضة وعددها ٩٥٠٠٠ سهم بواقع ريال واحد وعشرين هلله للسهم، وذلك من وجهة نظر مجموعة الشركات الموحدة ككل.

الملاحظات المستنتجة من المشكلات الخاصة:

Concluding Comment On Special Problems:

لقد ناقشنا في هذا الفصل عدداً من المشكـلات الخاصـة التي قد تـظهر عنـد إعداد القوائم المالية الموحدة. ولم نتناول في هذا الصدد كيفية حساب ربحية السهم بالنسبة للشركة الموحدة لأن المعايير المتعلقـة بحساب هـذه الربحيـة سبق أن درسها الطالب في المحاسبة المتوسطة، وتطبق هذه المعايـير في معظم الأحـوال على الـربحية الموحدة للسهم. وتنشأ المشكلة الأساسية عند تحديد الربحية الموحدة للسهم عنـدما يكـون لدى الشـركة التـابعة أوراق مـالية معـادلة، أو بمعنى آخـر مخفضـة لـربحيـة السهم، ومثل هذه الحالة تستلزم أساليب فنية متقدمة ومعـالجة متخصصـة ولا نجد مبرراً لعرضها في هذا المرجع.

أسئلة وتمارين وحالات ومشاكل

أولاً ـ الأسئلة:

(١) يتطلب الرأي المحاسبي رقم ١٦ لمجلس المبادىء المحاسبية الأمريكي الخاص بعمليات الاندماج، استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن حيازة الشركة القابضة لكل أو جزء من حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة، حتى وأن كانت عملية الاندماج تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. ناقش المبررات التي تؤيد هذا المتطلب.

(٢) بافتراض أن شركة قابضة اشترت حقوق الأقلية في صافي أصول شركتها التابعة بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية، فما المعالجة المحاسبية المناسبة لهذا الفرق؟ إشرح.

(٣) لماذا تحقق الشركة القابضة مكاسب أو خسائر عندما تصدر شركتها التابعة أسهماً عادية إلى الجمهور بسعر للسهم يختلف عن قيمة السهم الدفترية في استثمار الشركة القابضة في الأسهم العادية للشركة التابعة؟ إشرح.

(٤) إشرح كيف تتأثر حقوق الأقلية في صافي أصول شركة تابعة، بامتلاك الشركة القابضة لنسبة ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة للشركة التابعة، ولنسبة ٦٠٪ من الأسهم الممتازة (٧٪) المتداولة، المجمعة والمشاركة في الأرباح بالكامل، والخاصة بالشركة التابعة.

(٥) إشرح كيف تتأثر السجلات المحاسبية للشركة القابضة عندما تشتري الشركة التابعة كل أو جزء من أسهمها العادية المتداولة المملوكة بواسطة الأقلية من حملة الأسهم وتودعها خزينتها.

(٦) «تؤدي معالجة أسهم الخزينة والتي تمثل الأسهم العادية المتداولة للشركة القابضة المملوكة بمعرفة الشركة التابعة إلى التقرير عن صافي الدخل الموحد بأكثر من اللازم، والتقرير عن حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة بأقل من اللازم». هل توافق على هذه العبارة؟ إشرح.

(٧) لا تحصل أسهم الخزينة التي تمتلكها شركة ما على توزيعات للأرباح، وعلى الرغم من ذلك فقد حصلت شركة تابعة على توزيعات عن الأسهم التي تمتلكها من أسهم شركتها القابضة. ولغرض إعداد القوائم المالية الموحدة، فقد اعتبرت أسهم الشركة القابضة هذه معادلة لأسهم الخزينة للمجموعة الموحدة ككل. هل هناك عدم اتساق في هذه المعالجة؟ إشرح.

(٨) هل يستلزم الإعلان عن توزيع أرباح في شكل أسهم بمعرفة الشركة التابعة أي معالجة خاصة في استبعادات وتسويات ورقة العمل؟ إشرح.

(٩) هل تستبعد المكاسب أو الخسائر المحققة بمعرفة الشركة القابضة عن بيع جزء من استثماراتها في الأسهم العادية للشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة؟ إشرح.

ثانياً ـ التمارين:

التمرين الأول:

حدد أفضل إجابة عن كل سؤال من الأسئلة ذات الاختيار المتعدد التالية:

١ ـ يترتب على إصدار شركة تابعة أسهماً عادية للجمهور مقابل سعر بيع صافي للسهم ٢٦ ريالاً، أن:

أ ـ تكون هناك مكاسب غير تشغيلية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم، في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

ب ـ تكون هناك مكاسب غير عادية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أقل من ٢٦ ريالاً.

جـ ـ تكون هناك خسائر غير عادية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

د ـ تكون هناك خسائر غير تشغيلية إذا كانت القيمة الدفترية للسهم في استثمار الشركة القابضة في التابعة أكثر من ٢٦ ريالاً.

٢ ـ يجب أن تعالج الأسهم العادية للشركة القابضة والمملوكة بمعرفة الشركة

التابعة، عند إعداد القوائم المالية الموحدة:

أ - كأسهم عادية متداولة.
ب - كأسهم عادية ملغاة.
جـ - كأسهم خزينة - عادية.
د - كبند آخر هو. . . . .

٣ - يجب أن يتم حساب حقوق الأقلية من حملة الأسهم الممتازة للتابعة، في صافي أصول الشركة التابعة بضرب عدد الأسهم الممتازة المملوكة بواسطة الأقلية من حملة هذه الأسهم في:

أ - سعر استدعاء السهم الممتاز.
ب - قيمة للتصفية للسهم الممتاز.
جـ - قيمة اعتبارية للسهم الممتاز.
د - القيمة العادلة الجارية للسهم الممتاز.

٤ - يجب أن تعالج أسهم الخزينة لشركة تابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة:
أ - كأسهم ملغاة.
ب - كأسهم خزينة للمجموعة الموحدة ككل.
جـ - كمقابل للأرباح المحتجزة الموحدة.
د - كأسهم خزينة للشركة القابضة.

٥ - يجب أن تستخدم الشركة القابضة أساس الملكية للمحاسبة عن الاستثمار في الأسهم الممتازة للشركة التابعة:

أ - في جميع الحالات.
ب - إذا أعلنت الشركة التابعة عن توزيع أرباح على الأسهم الممتازة.
جـ - إذا كانت الأسهم الممتازة مشاركة في الأرباح.
د - إذا لم تعلن الشركة التابعة عن توزيع أرباح وكانت الأسهم الممتازة مجمعة للأرباح.

٦ - يجب أن يتم حساب الشهرة الناتجة عن الاندماج، عندما تستحوذ الشركة

القابضة على كل من الأسهم العادية والأسهم الممتازة للشركة التابعة من خلال عملية الاندماج تلك، على أساس:

أ - التكلفة المخصصة للأسهم الممتازة فقط.
ب - التكلفة المخصصة للأسهم العادية فقط.
جـ - التكلفة المخصصة لكل من الأسهم الممتازة والأسهم العادية.
د - قياس آخر هو . . . . . .

التمرين الثاني:

اشترت «شركة العباسي» في غرة شعبان سنة ١٤٠٤هـ، بداية العام المالي، ٩٥٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأموي» في عملية اندماج تتم المحاسبة عنها وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق. وفيما يلي بعض من العمليات المقابلة التي تمت بين شركة العباسي وشركة الأموي في الفترة التالية على غرة شعبان ١٤٠٤ هـ:

١ - أعلنت شركة الأموي في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٠٪ عن أسهمها العادية المتداولة ومقدارها ١٠٠٠٠ سهم، والقيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات، والقيمة العادلة الجارية له ١٨ ريالاً. وقد تم إصدار الأسهم التي أعلن عن توزيعها كأرباح في ١٨ من جمادي الآخرة ١٤٠٥ هـ، وعددها ١٠٠٠ سهم.

٢ - اشترت شركة الأموي في ٢٨ من رجب ١٤٠٥ هـ من سوق الأوراق المالية ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة العباسي وعددها ١٠٠٠٠ سهم والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وذلك مقابل ١٥٠٠٠ زيال نقداً. ولم تعلن شركة العباسي عن أي توزيعات خلال العام المنتهي في ٣٠ من رجب سنة ١٤٠٥ هـ.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة العباسي والشركة التابعة في ٣٠ من رجب ١٤٠٥ هـ، وذلك عن العمليات المقابلة السابقة.

التمرين الثالث:

كان قطاع حقوق الملكية في الميزانية العمومية «لشركة السلامة» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢هـ، على النحو التالي:

أسهم ممتازة ٨٪ مجمعة للأرباح، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وهناك متأخرات توزيعات أرباح عن سنتين، المصرح بها والمصدرة والمتداولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم، قابلة للاستدعاء بمبلغ ١,١ ريال للسهم بالإضافة إلى متأخرات توزيعات الأرباح.	١٠٠ ٠٠٠ ريال
أسهم عادية، القيمة الإسمية للسهم ريالان، المصرح بها، والمصدرة والمتداولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم	٢٠٠ ٠٠
علاوة الإصدار ـ أسهم عادية	١٥٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٧٥٠ ٠٠٠
إجمالي حقوق الملكية	١ ٢٠٠ ٠٠٠

وقد اشترت «شركة الموسى» في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ، ٥٠ ٠٠٠ سهم من الأسهم الممتازة المتداولة، و ٧٥ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة لشركة السلامة، بتكلفة إجمالية ـ مشتملة على تكاليف تنفيذ عملية الاندماج ـ مقدارها ١ ٠٣٠ ٥٠٠ ريال. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ مساوية لقيمها الدفترية.

المطلوب:

الإجابة عن الأسئلة التالية (مع توضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك)

أ ـ ما المبلغ الذي يخصص من التكلفة الإجمالية (١ ٠٣٠ ٥٠٠ ريال) لأسهم شركة السلامة الممتازة؟

ب ـ ما قيمة حقوق الأقلية من حاملي الأسهم الممتازة في صافي أصول شركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

جـ ـ ما قيمة الشهرة التي حصلت عليها شركة الموسى في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

د ـ ما قيمة حقوق الأقلية من حاملي الأسهم العادية في صافي أصول شركة السلامة في ٣٠ من شعبان ١٤٠٢ هـ؟

التمرين الرابع:

ظهرت في الميزانية العمومية الموحدة «لشركة الجبرتي» وشركتها التابعة والمملوكة بنسبة ٨٥٪ في ٣٠ من ربيع الأول ١٤٠٤ هـ، شهرة بمبلغ ٦٥٤٠٠ ريال، وحقوقاً للأقلية في صافي أصول التابعة بمبلغ ٢٢٨٠٠ ريال. وقد دفعت شركة الجبرتي في غرة ربيع الثاني سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٠٠٠٠ ريال نقداً إلى الأقلية من حملة الأسهم والذين يمتلكون ٥٠٠ سهم من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الحوت» والبالغ عددها ١٠٠٠٠ سهم.

المطلوب:

حساب الشهرة وحقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة لتضمينها في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الجبرتي والشركة التابعة في غرة ربيع الثاني سنة ١٤٠٤ هـ.

التمرين الخامس:

أسست «شركة الشاعر» «شركة الناظر» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ، ودفعت مبلغ ٤٠٠٠٠ ريال نقداً مقابل الحصول على ١٠٠٠٠ سهم من أسهم شركة الناظر في ذلك التاريخ، وكانت القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً. وقد أصدرت شركة الناظر في الثالث من المحرم ١٤٠٣ هـ، قبل بدء التشغيل، ٢٠٠٠ سهم من أسهمها العادية للجمهور، وكانت قيمة المحصل الصافي عن هذا الإصدار ١١٠٠٠ ريال.

المطلوب:

تحديد قيمة المكاسب أو الخسائر غير التشغيلية لشركة الشاعر، والتي نتجت عن إصدار شركة الناظر أسهماً عادية للجمهور.

التمرين السادس:

قام محاسب «شركة أبا الخيل» بإجراء قيد الاستبعاد في ورقة العمل المؤقت التالي، في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦ هـ، وقبل إعلان شركتها التابعة، «شركة الجار الله»، عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٥٪ في ذلك التاريخ: **القيد (أ)**

٨٠ ٠٠٠	أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ريالان ـ الجار الله
٤٠ ٠٠٠	علاوة الإصدار ـ الجار الله
١٢٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة ـ الجار الله (١٣٠ ٠٠٠ - ١٠ ٠٠٠)
١٠ ٠٠٠	الأرباح المحتجزة في التابعة ـ أبا الخيل
٧٠ ٠٠٠	دخل الاستثمار في التابعة ـ أبا الخيل
٢٠ ٠٠٠	الشهرة ـ الجار الله

٣٤٠ ٠٠٠ الاستثمار في أسهم رأس مال شركة الجار الله ـ أبا الخيل.

لاستبعاد الاستثمار في التابعة، وما يقابله من حسابات حقوق الملكية للتابعة في بداية السنة، ودخل الاستثمار من التابعة، ولتخصيص الزيادة في التكلفة عن القيم العادلة الجارية (والقيم الدفترية) لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً التي تم الحصول عليها للشهرة.

وكانت القيمة العادلة الجارية للسهم من الأسهم التي تم إصدارها كتوزيع للأرباح بمعرفة شركة الجار الله ٥ ريالات. وبلغ صافي مبيعات شركة أبا الخيل ٨٤٠ ٢٠٠ ريال، وإجمالي التكاليف والمصروفات ٦٦٨ ٥٠٠ ريال عن العام المنتهي في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيد الاستبعاد والتسوية المعدل في ورقة العمل الخاص بشركة أبا الخيل والشركة التابعة في ٣٠ من رمضان ١٤٠٦هـ، ليعكس آثار توزيع شركة الجار الله لأرباح في صورة أسهم، مع إغفال الشرح وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

ب ـ إجراء قيد الإقفال الخاص بشركة أبا الخيل في ٣٠ من رمضان سنة ١٤٠٦ هـ، مع إغفال الشرح وتوضيح كافة العمليات الحسابية المؤيدة لإجابتك.

التمرين السابع:

تمتلك «شركة السالم» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤ هـ، تاريخ الاندماج بين «شركة الجارم» وشركة السالم وفقاً لأسلوب الشراء، تصريحاً بإصدار ٥٠٠٠٠ سهم عادي بقيمة إسمية ٥ ريالات للسهم، ومصدر منها ٢٠٠٠٠ سهم (يبلغ صافي المحصل عن هذا الإصدار ١٦٠٠٠٠ ريال)، ولديها ٥٠٠ سهم بالخزينة بتكلفة إجمالية مقدارها ٥٥٠٠ ريال. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة في دفاتر شركة السالم ٢٤٠٠٠٠ ريال في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إجراء قيد الاستبعاد والتسوية في ورقة العمل الخاصة بشركة الجارم والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٤هـ، للمحاسبة عن أسهم خزينة الشركة التابعة باعتبارها ألغيت.

التمرين الثامن:

حققت «شركة دنقل»، التابعة والمملوكة «لشركة الخيمة»، صافي دخلا قدره ٣٤٢٨٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٦ هـ. وقد أعلنت شركة دنقل عن توزيع أرباح بمعدل ١٢ ريالاً عن كل سهم من أسهمها الممتازة (القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ ريال بمعدل ١٢٪ ومجمعة للأرباح)، المتداولة وعددها ١٠٠٠٠ سهم، وتوزيع أرباح بمعدل ٨ ريال عن كل سهم من أسهمها العادية المتداولة، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً، وعددها ٨٠٠٠٠ سهم. وتمتلك «شركة الخيمة» ٧٠٠٠ سهم ممتاز، و ٦٠٠٠٠ سهم عادي من أسهم شركة دنقل. وليست هناك متأخرات توزيعات أرباح عن الأسهم الممتازة.

المطلوب:

إعداد ورقة عمل تبين فيها توزيع صافي دخل شركة دنقل (٣٤٢٨٠٠ ريال)

عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٦ هـ، بين صافي الدخل الموحد وحقوق الأقلية في صافي دخل التابعة.

التمرين التاسع:

أسست «شركة الوادي» في الثاني من المحرم ١٤٠٧ هـ «شركة عدن» بأسهم مصرح بها عددها ١٠ ٠٠٠ سهم، بقيمة إسمية ٥ ريالات للسهم. وقد اشترت شركة الوادي ٤٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة عدن بسعر ٨ ريالات للسهم، كما قامت «شركة الراشد»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة الوادي، بشراء باقي الأسهم المصرح بها وعددها ٦٠٠٠ سهم بسعر ٨ ريالات للسهم. وقد حققت شركة عدن صافي دخلاً قدره ٨٠ ٠٠٠ ريال عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٧ هـ، وأعلنت عن توزيع أرباح بواقع ريالان عن كل سهم في ٢٨ من ذي الحجة ١٤٠٧ هـ، على أن تدفع في ٢٥ من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ.

المطلوب:

إجراء قيود اليومية وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة، لتسجيل نتائج عمليات شركة عدن عن سنة ١٤٠٧ هـ في السجلات المحاسبية لكل من شركتي الوادي والراشد، مع إغفال الشرح.

ثالثاً ـ الحالات:

الحالة الأولى:

تحتاج «شركة البدر»، التابعة والمملوكة بالكامل لشركة النوري، إلى تمويل إضافي طويل الأجل. وقد قامت شركة البدر، بناءً على تعليمات من «شركة النوري» بعرض ٥٠٠٠ سهم من أسهمها العادية غير المصدرة سلفاً، القيمة الإسمية للسهم ريالان، على مساهمي شركة النوري بسعر السهم ١٠ ريالات. وقد تم الاكتتاب فيها بالكامل بمعرفة مساهمي شركة النوري، وتم إصدارها في ٣٠ من جمادي الآخرة ١٤٠٦ هـ مقابل مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً. وأصبحت ملكية شركة النوري، بعد عملية إصدار هذه الأسهم، تتمثل في ٤٥ ٠٠٠ سهم أو ٩٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البدر وعددها

٥٠٠٠٠ سهم، كما أن مساهمي شركة النوري يمتلكون ٥٠٠٠ سهم أو ١٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البدر. وقد قام محاسب شركة النوري بحساب مكاسب غير تشغيلية مقدارها ٤٠٠٠ ريال تمهيداً لإثباتها في السجلات المحاسبية للشركة، وذلك بناءً على المقارنة التي أجراها بين حصة الشركة في صافي أصول شركة البدر بعد إصدار الأسهم على أساس نسبة ملكية مقدارها ٩٠٪، وبين حصة الشركة في صافي أصول الشركة التابعة قبل إصدار الأسهم على أساس ملكية نسبتها ١٠٠٪. وقد رفض المراقب المالي لشركة النوري إثبات المكاسب التي حددها المحاسب في دفاتر الشركة، مشيراً ألى أن الأسهم التي أصدرت وعددها ٥٠٠٠ سهم، لم تصدر لأطراف خارجية بل إلى حاملي أسهم شركة النوري، وأن هناك مبدأ محاسبي أساسي يقضي بأنه لا يمكن لأي شركة تحقيق أرباح من عملية إصدار أسهم عادية إلى مساهميها.

المطلوب:

تقييم الاعتراضات التي قدمها المراقب المالي لشركة النوري.

الحالة الثانية:

اشترت «شركة المنفلوطي» في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٣هـ، كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة السعدي» نقداً، و ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة العوضي». ومن بين ما تتضمنه أصول شركة السعدي استثماراً في ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشايع»، واستثماراً في ٣٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة العوضي.

المطلوب:

مناقشة المبادىء المحاسبية التي يجب على شركة المنفلوطي استخدامها في المحاسبة عن استثماراها في شركة السعدي، وعند إصدار قوائمها المالية التي تعقب عملية الاندماج مع شركة السعدي.

الحالة الثالثة:

أسست «شركة العنقري»، شركة صناعية، في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ، «شركة الدوادمي»، شركة تمويل، التابعة والمملوكة لها بالكامل، لكي

تحصل شركة العنقري على أقساط عقود بيع منتجاتها. وقد اشترت شركة العنقري كافة الأسهم العادية لشركة الدوادمي وعددها ١٠ ٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات في غرة ربيع الأول سنة ١٤٠١ هـ.

وقد بلغ متجمع رصيد الأرباح المحتجزة لشركة الداودمي حتى ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٤ هـ مبلغ ١٢٠ ٠٠٠ ريال، والذي انعكس أيضاً في حساب الأرباح المحتجزة في التابعة في دفاتر شركة العنقري وفقاً لأساس الملكية في المحاسبة. وقد أعلنت شركة الداودمي في ٣٠ من صفر ١٤٠٤ هـ، تاريخ إقفال الدفاتر، عن توزيع أرباح في شكل أسهم بنسبة ١٠٠٪ وأصدرتها. وفيما يتعلق بتوزيعات الأرباح فقد حولت شركة الدوادمي مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من حساب أرباحها المحتجزة إلى حساب أسهم رأس مالها العادية. وقد طلب البنك الذي يوفر الائتمان لشركة الدوادمي القوائم المالية المستقلة لكل من شركة العنقري وشركة الدوادمي بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة، وذلك عن السنة المالية المنتهية في ٣٠ من صفر سنة ١٤٠٤ هـ. والمراقب المالي لشركة العنقري مهتم بعدم الاتساق الناتج عن وجود رصيد في حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة في دفاتر شركة العنقري قدره ١٢٠ ٠٠٠ ريال في ٣٠ من صفر ١٤٠٤ هـ، بينما يبلغ رصيد حساب الأرباح المحتجزة بشركة الداودمي ٧٠ ٠٠٠ ريال في ذلك التاريخ. وقد سألك المراقب المالي عن رأيك في مدى ملائمة تحويل مبلغ ٥٠ ٠٠٠ ريال من حساب الأرباح المحتجزة بالتابعة في دفاتر شركة العنقري إلى حساب علاوة الإصدار الخاص بالشركة نفسها.

المطلوب:

ما رأيك في اقتراح المراقب المالي؟ إشرح.

رابعاً ـ المشاكل:

المشكلة الأولى:

يبلغ عدد الأسهم العادية المتداولة «لشركة الأهواني»، التابعة والمملوكة بنسبة ٨٠٪ «لشركة الحلواني»، ١٠ ٠٠٠ سهم بقيمة إسمية للسهم ٥ ريالات، وذلك في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ، تاريخ اندماج شركة الأهواني وشركة الحلواني،

وبإجمالي حقوق ملكية يبلغ ٣٠٠ ٠٠٠ ريـال، وإجمالي رأس مـال مدفـوع يعادل في قيمته الأرباح المحتجزة في ذلك التاريخ. وقد ظهرت شهـرة قيمتها ٤٠ ٠٠٠ ريـال (العمـر الاقتصادي المتبقي ٤٠ عـاماً)، وحقـوقاً لـلأقلية في صـافي أصول الشـركة التابعة مقدارها ٦٠ ٠٠٠ ريال في الميزانية العمومية الموحدة لشركة الحلواني والشركة التابعة في ٣٠ من ربيع الأول سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيم العادلـة الجاريـة لصافي أصول شركة الأهواني القابلة للتحقق ذاتياً مساوية لقيمها الدفترية في ٣٠ من ربيـع الأول سنة ١٤٠٥ هـ.

وقـد دفعت شـركـة الحلواني مبلغ ٤٤ ٠٠٠ ريـال في غـرة ربيـع الثـاني ١٤٠٥ هـ، إلى الأقليـة من حامـلي الأسهم مقابـل الحصـول عـلى ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشـركة الأهـواني. وحققت شركـة الأهواني صـافي دخلاً عن السنـة المنتهيـة في ٣٠ من ربيـع الأول ١٤٠٦ هـ قـدره ٩٠ ٠٠٠ ريـال، وأعلنت عن توزيعات ودفعتها بواقع ٣ ريالات عن كل سهم (خلال ربيع الأول ١٤٠٦ هـ).

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الحلواني والشـركة التـابعة في ٣٠ من ربيـع الأول ١٤٠٦ هـ. تستنفـد شـركـة الحلواني الشهـرة عـلى عمـر اقتصادي قدره ٤٠ عاماً، ويتم تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثانية:

أصدرت «شركة الرياضي» ٥٠ ٠٠٠ سهم من أسهمها العادية بقيمـة إسمية للسهم ١٠ ريالات (القيمة العادلة الجارية للسهم ٢٥ ريـالاً)، كما دفعت تكـاليف تنفيذ عملية الانـدماج وقـدرها ١٤٠ ٠٠٠ ريـال، وذلك في الثـاني من المحرم سنـة ١٤٠٦ هـ. مقابل الحصول على كافة الأسهم العادية المتداولة «لشـركة العـربي» من خـلال عملية انـدماج تتم المحـاسبة عنهـا وفقاً لأسلوب انـدماج الحقـوق. وتتكون حقوق الملكية لشركة العربي في تاريخ الاندماج من الآتي:

أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٤٠٠ ٠٠٠	ريال
علاوة الإصدار	٣٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٥٠ ٠٠٠	
إجمالي رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة	٩٥٠ ٠٠٠	ريال
يخصم: أسهم خزينة، ٢٠ ٠٠٠ سهم، بالتكلفة	٥٠ ٠٠٠	
إجمالي حقوق الملكية	٩٠٠ ٠٠٠	ريال

وقد أعلنت شركة العربي في ٢٩ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ عن توزيع أرباح بواقع ٠,١٠ ريال عن كل سهم، تدفع في سنة ١٤٠٧ هـ. وبلغ صافي دخل شركة العربي ٩٠ ٠٠٠ ريال عن العام المالي المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المطلوب:

أ - إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الرياضي لتسجيل نتائج عمليات شركة العربي عن سنة ١٤٠٦ هـ، وفقاً لأساس الملكية مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الرياضي والشركة التابعة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثالثة:

كانت الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة «بشركة الربيع» وشركتها التابعة والمملوكة وفقاً لأسلوب اندماج الحقوق، في ٣٠ من شوال ١٤٠٦ هـ على النحو التالي:

شركة الربيع والشركة التابعة
الاستبعادات في ورقة العمل
٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ

القيد (أ):

١٠ ٠٠٠ أسهم رأس المال ـ الزهور
٦٠ ٠٠٠ علاوة الاصدار ـ الزهور
١ ٦٠٠ الأرباح المحتجزة ـ الزهور (٨٠ ٠٠٠ × ٠,٠٢)
٧٨ ٤٠٠ الأرباح المحتجزة بالتابعة ـ الربيع (٨٠ ٠٠٠ × ٩٨,)
٣٩ ٢٠٠ دخل الاستثمارات في التابعة ـ الربيع (٤٠ ٠٠٠ × ٩٨,)
١٧٦ ٤٠٠ الاستثمار في أسهم شركة الزهور ـ الربيع (١٨٠ ٠٠٠ × ٩٨,)
١٠ ٠٠٠ التوزيعات ـ الزهور
٢ ٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول التابعة (٣ ٠٠٠ − ٢٠٠)

لاستبعاد الاستثمار في التابعة وما يرتبط به من حسابات حقوق ملكية للتابعة في بداية السنة، ودخل الاستثمار من التابعة، ولتحديد حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة في بداية السنة (١٥٠ ٠٠٠ × ٠٢,٠ = ٣٠٠٠) مطروحاً منه توزيعات الأقلية (١٠ ٠٠٠ × ٠,٠٢ = ٢٠٠).

القيد (ب):

٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة (٤٠ ٠٠٠ × ٠٢,)
٨٠٠ حقوق الأقلية في صافي أصول الشركة التابعة

لتحديد حقوق الأقلية في صافي دخل الشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٦ هـ.

وقد أصدرت «شركة الزهور» ١٠٠٠ سهم إضافي من أسهمها العادية إلى

شركة الربيع بقيمة إسمية للسهم ريالاً واحد مقابل ٢٠ ريالاً عن السهم، وذلك في غرة ذي القعدة سنة ١٤٠٦ هـ (يتم تجاهل تكاليف إصدار الأسهم). وقد أعلنت شركة الزهور في ٣٠ من شوال ١٤٠٧ هـ عن توزيع أرباح بواقع ٢ ريال عن كل سهم، وكان صافي دخلها عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ مبلغ ٣٥ ٠٠٠ ريال.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة الربيع لتسجيل نتائج عمليات شركة الزهور عن العام المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، وفقاً لأساس الملكية، مع تقريب النسبة الجديدة لحقوق شركة الربيع في شركة الزهور لأقرب رقمين عشريين، وكافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة الربيع والشركة التابعة في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٧ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الرابعة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة والموحدة «لشركة البدائع» وشركتها التابعة، «شركة الرس» والمملوكة بالكامل، عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ. وتستخدم كلتا الشركتين حسابات مقابلة عن الدائنية والمديونية بينهما.

شركة البدائع والشركة التابعة
القوائم المالية المستقلة والموحدة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٤ هـ

	شركة البدائع		شركة الرس		الموحدة	
قوائم الدخل						
الإيراد:						
صافي المبيعات	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	٤ ٦٠٠ ٠٠٠	ريال	١٢ ٩٠٠ ٠٠٠	ريال
إيرادات أخرى	٢٧٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠		٣٨ ٢٥٠	
إجمالي الإيرادات	١٠ ٢٧٠ ٠٠٠	ريال	٤ ٦٢٠ ٠٠٠	ريال	١٢ ٩٣٨ ٢٥٠	ريال
التكاليف والمصروفات:						
تكلفة البضاعة المبيعة	٦ ٧٠٠ ٠٠٠	ريال	٣ ٠٨٢ ٠٠٠	ريال	٨ ٠٨٥ ٣٠٠	ريال
مصروفات العمليات الأخرى	٢ ٩٢٠ ٠٠٠		١ ٢٨٨ ٠٠٠		٤ ٢٠٩ ٢٥٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٩ ٦٢٠ ٠٠٠	ريال	٤ ٣٧٠ ٠٠٠	ريال	١٢ ٢٩٤ ٥٥٠	ريال
صافي الدخل	٦٥٠ ٠٠٠	ريال	٢٥٠ ٠٠٠	ريال	٦٤٣ ٧٠٠	ريال
قوائم الأرباح المحتجزة						
رصيد الأرباح المحتجزة						
في بداية السنة	٢ ٤٢٠ ٠٠٠	ريال	٨٢٥ ٠٠٠	ريال	٢ ٥٢٩ ٣٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٦٥٠ ٠٠٠		٢٥٠ ٠٠٠		٦٤٣ ٧٠٠	
جملة فرعية	٣ ٠٧٠ ٠٠٠	ريال	١ ٠٧٥ ٠٠٠	ريال	٣ ١٧٣ ٠٠٠	ريال
يخصم: التوزيعات	٣٠٠ ٠٠٠		١٧٥ ٠٠٠		٢٩٧ ٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة						
في نهاية السنة	٢ ٧٧٠ ٠٠٠	ريال	٩٠٠ ٠٠٠	ريال	٢ ٨٧٦ ٠٠٠	ريال
الميزانيات العمومية						
الأصـــول						
حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة	٥٢٠ ٠٠٠	ريال	(٥٢٠ ٠٠٠)	ريال		
استثمارات قصيرة الأجل	٤٠٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠		٥٣٠ ٠٠٠	ريال
المخزون السلعي	١ ١٠٠ ٠٠٠		٦١٠ ٠٠٠		١ ٦٩٣ ٤٠٠	
الاستثمار في أسهم شركة الرس	١ ٠٩٧ ٥٠٠					
أصول أخرى	٢ ٨٠٠ ٠٠٠		١ ٣٧٠ ٠٠٠		٤ ١٧٠ ٠٠٠	
الشهرة					٤٧ ٥٠٠	
إجمالي الأصول	٥ ٩١٧ ٥٠٠	ريال	١ ٦١٠ ٠٠٠	ريال	٦ ٤٤١ ٠٠٠	ريال

إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية						
الالتزامات	٢٠٧٥٠٠٠	ريال	٥٦٠٠٠٠	ريال	٢٦٣٥٠٠٠	ريال
أسهم رأس المال، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات	١٠٠٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢٧٧٠٠٠٠		٩٠٠٠٠٠		٢٨٧٦٠٠٠	
الأرباح المحتجزة في التابعة	١٢٢٥٠٠					
أسهم خزينة	(٥٠٠٠٠)				(٧٠٠٠٠)	
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥٩١٧٥٠٠	ريال	١٦١٠٠٠٠	ريال	٦٤٤١٠٠٠	ريال

معلومات إضافية:

١ ـ تم تقويم صافي الأصول القابلة للتحقق لشركة الرس بعدالة بقيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٢ هـ، تاريخ اندماج كل من شركة البدائع وشركة الرس، ومع ذلك فقد كانت هناك زيادة في استثمار شركة البدائع في شركة الرس عن القيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لشركة الرس مقدارها ٥٠٠٠٠ ريال تم تخصيصها للشهرة التي قدر العمر الاقتصادي لها بأربعين عاماً.

٢ ـ باعت شركة البدائع بضاعة إلى شركة الرس معلاة بنسبة الإضافة العادية لشركة البدائع.

٣ ـ اشترت شركة الرس ١٠٠٠ سهم من الأسهم العادية لشركة البدائع في ١٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٣ هـ، كما اشترت شركة البدائع أسهم الخزينة الخاصة بها في ٢٦ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ.

المطلوب:

إجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة البدائع والشركة التابعة في ٣٠ من جمادي الأولى سنة ١٤٠٤ هـ، والتي سبق أن أعدتها شركة البدائع، وذلك مع تجاهل ضرائب الدخل، وإغفال الشروحات الخاصة بالاستبعادات.

المشكلة الخامسة

فيما يلي القوائم المالية المستقلة «لشركة عنيزة» وشركتيها التابعتين عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ:

شركة عنيزة والشركتان التابعتان
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ

	شركة عنيزة		شركة بريدة		شركة المذنب	
قوائم الدخل						
الإيرادات						
صافي المبيعات	١ ١٢٠ ٠٠٠	ريال	٩٠٠ ٠٠٠	ريال	٧٠٠ ٠٠٠	ريال
مبيعات مقابلة	١٤٠ ٠٠٠					
دخل الاستثمار في التابعة	٤٤ ٠٠٠					
إجمالي الإيرادات	١ ٣٠٤ ٠٠٠	ريال	٩٠٠ ٠٠٠	ريال	٧٠٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات						
تكلفة البضاعة المبيعة	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٥٠ ٠٠٠	ريال	٥٥٠ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	١٠٠ ٠٠٠					
مصروفات العمليات	٣٠٠ ٠٠٠		١٥٠ ٠٠٠		١٣٠ ٠٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	١ ٢٠٠ ٠٠٠	ريال	٨٠٠ ٠٠٠	ريال	٦٨٠ ٠٠٠	ريال
صافي الدخل	١٠٤ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال	٢٠ ٠٠٠	ريال
قوائم الأرباح المحتجزة						
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٢٦ ٢٠٠	ريال	١٠٧ ٠٠٠	ريال	١٠٠ ٠٠٠	ريال
يضاف صافي الدخل	١٠٤ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠		٢٠ ٠٠٠	
جملة فرعية	٢٣٠ ٢٠٠	ريال	٢٠٧ ٠٠٠	ريال	١٢٠ ٠٠٠	ريال
يخصم التوزيعات	٢٢ ٠٠٠		٧٥ ٠٠٠			
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٢٠٨ ٢٠٠	ريال	١٣٢ ٠٠٠	ريال	١٢٠ ٠٠٠	ريال
الميزانيات العمومية						
الأصول						
حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة	٦٣ ٤٠٠	ريال	(٤١ ٠٠٠)	ريال	(٢٢ ٤٠٠)	ريال
المخزون السلعي	٢٩٠ ٠٠٠		٩٠ ٠٠٠		١١٥ ٠٠٠	
الاستثمار في الأسهم العادية لشركة بريدة	٣٠٥ ٦٠٠					
الاستثمار في سندات شركة بريدة	٢٠ ٨٠٠					
الاستثمار في الأسهم ممتازة لشركة المذنب	٧ ٠٠٠					
الاستثمار في الأسهم العادية لشركة المذنب	١٩٦ ٠٠٠					
أصول أخرى	٨٣٦ ٤٠٠		٥٥٥ ٠٠٠		٥١٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	١ ٧١٩ ٢٠٠	ريال	٦٠٤ ٠٠٠	ريال	٦٠٢ ٦٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق الملكية			
توزيعات مستحقة	٢٢ ٠٠٠	٦ ٠٠٠	
السندات	٢٨٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠	١٢٥ ٠٠٠
السندات المقابلة		٢٥ ٠٠٠	
خصم إصدار السندات	(٨ ٠٠٠)	(١٠ ٠٠٠)	
خصم إصدار السندات المقابلة		(٢ ٠٠٠)	
التزامات أخرى	٢١٢ ٠٠٠	٧٨ ٠٠٠	١٠٧ ٦٠٠
أسهم ممتازة، القيمة الاسمية ٢٠ ريالاً	٤٠٠ ٠٠٠		٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس مال عادية، القيمة الاسمية ١٠ ريالات	٦٠٠ ٠٠٠	٢٥٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	٢٠٨ ٢٠٠	١٣٢ ٠٠٠	١٢٠ ٠٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٧١٩ ٢٠٠ ريال	٦٠٤ ٠٠٠ ريال	٦٠٢ ٦٠٠ ريال

معلومات إضافية

١ ـ يظهر حساب استثمار شركة عنيزة في أسهم رأس مال شركة بريدة على النحو التالي:

الاستثمار في أسهم رأس مال شركة بريدة

التاريخ	بيـــان	مدين	دائن	رصيد
سنة ١٤٠٨ هـ				
٢ من المحرم	تكلفه شراء ٥٠٠٠ سهم	٧١ ٤٠٠		٧١ ٤٠٠
٣٠ من جمادي الآخرة	٢٠٪ من التوزيعات المعلن عنها		٩ ٠٠٠	٦٢ ٤٠٠
٣٠ من جمادي الآخرة	٢٠٪ من صافي الدخل عن الفترة من ١/٢ حتى ٦/٣٠.	١٢ ٠٠٠		٧٤ ٤٠٠
غرة رجب	تكلفة شراء ١٥٠٠٠ سهم	٢٢٣ ٢٠٠		٢٩٧ ٦٠٠
٣٠ من ذي الحجة	٨٠٪ من التوزيعات المعلن عنها		٢٤ ٠٠٠	٢٧٣ ٦٠٠
٣٠ من ذي الحجة	١٠ من صافي الدخل عن الفترة من ٧/١ حتى ١٢/٣٠	٣٢ ٠٠٠		٣٠٥ ٦٠٠

٢ ـ لم يستخدم محاسب شركة عنيزة أساس الملكية عند إجراء قيود اليومية الخاصة باستثمارات الشركة في الأسهم العادية والأسهم الممتازة لشركة المذنب. وقد اشترت شركة عنيزة ٢٥٠ سهماً ممتازاً من أسهم شركة المذنب مشاركة بالكامل في الأرباح وغير مجمعة لها مقابل مبلغ ٧٠٠٠ ريال، كما اشترت ١٤ ٠٠٠ سهم من الأسهم العادية للشركة نفسها بمبلغ ١٩٦ ٠٠٠ ريال، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٨ هـ. ويمكن تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج لضآلتها.

٣ - يشتمل مخزون شركةالمذنب في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ، على بضاعة قيمتها ٤٠٠ ٢٢ مشتراة من شركة عنيزة، ولم يتم سداد قيمتها بعد.

٤ - اشترت شركة عنيزة من سوق الأوراق المالية ٢٥ سنداً من سندات شركة بريدة بمبلغ ٨٠٠ ٢٠ ريال، والقيمة الإسمية للسند ١٠٠٠ ريال بمعدل فائدة أسمى قدره ٦٪، وذلك في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٨ هـ. وتسدد فوائد السندات في ٣٠ من ذي الحجة، وتستحق السندات في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤١٠ هـ.

٥ - كانت شركة بريدة مدينة لشركة عنيزة بمبلغ ٠٠٠ ١٧ ريال في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ نتيجة سلفة نقدية غير حاملة للفوائد.

المطلوب:

أ- إجراء قيود التسوية اللازمة في دفاتر شركة عنيزة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، للمحاسبة عن استثماراتها في الأسهم الممتازة والعادية لشركة المذنب باستخدام أساس الملكية، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب - إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات في ورقة العمل، والخاصة بشركة عنيزة وشركتيها التابعتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٨ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السادسة

اشترت «شركة الدمام» كافة الأسهم العادية المتداولة، و ٢٠٪ من الأسهم الممتازة «لشركة الطائف» في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ مقابل مبلغ ٠٠٠ ١٥١ ريال، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج. وكان رصيد حساب الأرباح المحتجزة لشركة الطائف في ذلك التاريخ ٠٠٠ ٤١ ريال. ولم يكن هناك اختلافاً جوهرياً بين القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق والالتزامات والأسهم الممتازة لشركة الطائف، وقيمها الدفترية في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠١ هـ.

ونعرض فيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة الدمام وشركة الطائف عن سنة ١٤٠٢ هـ:

شركة الدمام والشركة التابعة
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ

	شركة الدمام		شركة الطائف	
قائمتا الدخل				
الإيرادات:				
صافي المبيعات	١٥٦٢٠٠٠	ريال		
مبيعات مقابلة	٢٣٨٠٠٠			
إيراد عقود مكتسب			١٢١٠٠٠٠	ريال
إيراد عقود مكتسب مقابل			٧٩٠٠٠	
إيراد فوائد	١٩١٤٩			
دخل الاستثمار في التابعة	٤٢٥٠٠			
إيراد توزيعات مقابلة	٥٠٠			
مكاسب بيع أراضي مقابلة	٤٠٠٠			
إيراد (ومصروف) فوائد مقابلة	٨٥١		(٨٥١)	
إجمالي الإيرادات	١٨٦٧٠٠٠	ريال	١٢٨٨١٤٩	ريال
التكاليف والمصروفات:				
تكلفة البضاعة المبيعة	٩٤٢٥٠٠	ريال		
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٢١٢٥٠٠			
تكلفة إيراد العقود المكتسب			٧٨٩٥٠٠	ريال
تكلفة إيراد العقود المكتسب المقابل			٦٢٥٠٠	
مصروفات العمليات	٤٩٧٠٠٠		٣٦٠٠٠٠	
مصروف الفوائد	٤٩٠٠٠		٣١١٤٩	
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٧٠١٠٠٠	ريال	١٢٤٣١٤٩	ريال
صافي الدخل	١٦٦٠٠٠	ريال	٤٥٠٠٠	ريال
قائمتا الأرباح المحتجزة				
رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١٣٩٣١١	ريال	٤٩٥٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	١٦٦٠٠		٤٥٠٠٠	
جملة فرعية	٣٠٥٣١١	ريال	٩٤٥٠٠	ريال
يخصم: التوزيعات			٢٥٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٣٠٥٣١١	ريال	٩٢٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصــول

البند				
حسابات مدينة (ودائنة) مقابلة	٣٥ ٨١١	ريال	٢١ ١٨٩	ريال
الزيادة في التكاليف				
والأرباح عن فواتير				
عقود تحت التنفيذ			٣٠ ١٠٠	
المخزون السلعي	٢١٧ ٠٠٠		١١٧ ٥٠٠	
الاستثمار في أسهم				
رأس مال شركة الطائف	٢٠٢ ٠٠٠			
الأراضي	٣٤ ٠٠٠		٤٢ ٠٠٠	
أصول رأسمالية أخرى (صافي)	٧١٧ ٠٠٠		٤٠٨ ٠٠٠	
أصول أخرى	١٥٣ ٠٠٠		٨٤ ٢١١	
إجمالي الأصول	١ ٣٥٨ ٨١١	ريال	٧٠٣ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
توزيعات مستحقة			٢٠٠٠	ريال
أوراق دفع برهن	٥٩٢ ٠٠٠	ريال	٣٨٩ ٠٠٠	
التزامات أخرى	٢٠٣ ٠٠٠		٧٠ ٠٠٠	
أسهم ممتازة ٥٪، غير مشاركة وغير مجمعة				
للأرباح، والقيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً			٥٠ ٠٠٠	
أسهم رأس المال،				
القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٢٥٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٣٠٥ ٣١١		٩٢ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة بالتابعة	٨ ٥٠٠			
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	١ ٣٥٨ ٨١١	ريال	٧٠٣ ٠٠٠	ريال

وفيما يلي العمليات التي تمت بين شركة الدمام وشركة الطائف خلال العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ:

١ ـ باعت شركة الدمام في الثاني من المحرم ١٤٠٢ هـ قطعة أرض قيمتها الدفترية ١١٠٠٠ ريال إلى شركة الطائف بمبلغ ١٥ ٠٠٠ ريال، وقد دفعت شركة الطائف مبلغ ٣٠٠٠ ريال نقداً، ووقعت سنداً أذنياً برهن يسدد على ١٢ قسطاً متساوياً ربع سنوي بمعدل فائدة ٨٪، وقيمة القسط ١١٣٥ ريال، مشتملاً على الفوائد، ويبدأ السداد في ٣٠ من جمادي الأولى ١٤٠٢ هـ.

٢ ـ تنتج شركة الطائف معدات لحساب شركة الدمام طبقاً لعقدين مستقلين. وقد بدأ وتم تنفيذ العقد الأول، الذي يختص بالمعدات المكتبية، خلال سنة ١٤٠٢ هـ بتكلفة قدرها ٥٠٠ ١٧ ريال بالنسبة لشركة الطائف. ودفعت شركة الدمام مبلغ ٠٠٠ ٢٢ ريال نقداً عن المعدات في ١٧ من ربيع الثاني ١٤٠٢ هـ. وقد بدأ في تنفيذ العقد الثاني في ١٥ من صفر سنة ١٤٠٢ هـ، إلا أنه لن يكتمل حتى جمادي الأولى سنة ١٤٠٣ هـ، وقد تحملت شركة الطائف تكاليف فعلية عن العقد الثاني مقدارها ٠٠٠ ٤٥ ريال حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، وتتوقع تحمل تكاليف إضافية مقدارها ٠٠٠ ٣٠ ريال لإتمام هذا العقد والذي تبلغ قيمته البيعية ٠٠٠ ٩٥ ريال. وتستخدم شركة الطائف طريقة نسبة الإتمام في المحاسبة عن كافة العقود. ولم تسجل شركة الدمام العقد غير التام في سجلاتها المحاسبية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ. وتستخدم شركة الدمام طريقة القسط الثابت في استهلاك كل معداتها على أساس عمر اقتصادي مقدر قدره ١٠ سنوات وبدون قيمة تخريدية، وتحسب الاستهلاك عن نصف سنة عن السنة التي تم فيها حيازة الأصول الرأسمالية، وتضمن مصروف الاستهلاك في مصروفات التشغيل.

٣ ـ أعلنت شركة الطائف في غرة ذي الحجة ١٤٠٢ هـ عن توزيع أرباح نقدية بواقع ٥٪ عن أسهمها الممتازة، على أن تدفع في ١٥ من المحرم سنة ١٤٠٣ هـ إلى المساهمين المسجلين في ١٤ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ.

٤ ـ تبيع شركة الدمام بضاعة إلى شركة الطائف بمتوسط نسبة إضافة مقدارها ١٢٪ من التكلفة، وقد أرسلت بضاعة إلى شركة الطائف قيمتها بالفاتورة ٠٠٠ ٢٣٨ ريال والتي سددت من قيمتها ٠٠٠ ٢١١ ريال حتى ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ. وقد اشتمل مخزون البضاعة لشركة الطائف في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٢ هـ على جزء من بضاعة شركة الدمام قيمته ٢٠٠ ١١ ريال.

المطلوب:

أ ـ إعداد الحسابات المدينة (والدائنة) المقابلة لشركتي الاندماج في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، والتي سبق إعدادها.

ب ـ إجراء قيود التسوية اللازمة في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٢ هـ، في ضوء البيانات التي قمت بتحليلها في المطلوب (أ) السابق.

جـ ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات لشركة الدمام والشركة التابعة عن سنة ١٤٠٢ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة السابعة:

اشترت «شركة العمروسي» كافة الأسهم العادية المتداولة «لشركة الشواربي» مقابل مبلغ ٠٠٠ ٨٥٠ ٥ ريال، مشتملاً على التكاليف المباشرة لتنفيذ عملية الاندماج، كما اشترت ٢٠٪ من الأسهم الممتازة للشركة نفسها مقابل مبلغ ٠٠٠ ١٥٠ ريال، وذلك في غرة صفر سنة ١٤٠٥ هـ. وكانت القيم الدفترية والقيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق ولالتزامات شركة الشواربي في تاريخ الاندماج على النحو التالي:

	القيم الدفترية		القيم العادلة الجارية	
النقدية	٠٠٠ ٢٠٠	ريال	٠٠٠ ٢٠٠	ريال
أوراق القبض	٠٠٠ ٨٥		٠٠٠ ٨٥	
حسابات العملاء (صافي)	٠٠٠ ٩٨٠		٠٠٠ ٩٨٠	
المخزون السلعي	٠٠٠ ٨٢٨		٠٠٠ ٧٠٠	
أراض	٠٠٠ ٥٦٠ ١		٠٠٠ ١٠٠ ٢	
أصول رأسمالية أخرى	٠٠٠ ٨٥٠ ٧		٠٠٠ ٦٠٠ ١٠	
مجمع الاستهلاك	(٠٠٠ ٢٥٠ ٣)		(٠٠٠ ٠٠٠ ٤)	
أصول أخرى	٠٠٠ ١٤٠		٠٠٠ ٥٠	
إجمالي الأصول	٠٠٠ ٣٩٣ ٨	ريال	٠٠٠ ٧١٥ ١٠	ريال

أوراق الدفع	١١٥ ٠٠٠	ريال	١١٥ ٠٠٠	ريال
حسابات الدائنين	٤٠٠ ٠٠٠		٤٠٠ ٠٠٠	
سندات ٧٪	٥ ٠٠٠ ٠٠٠		٥ ٠٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات	٥ ٥١٥ ٠٠٠	ريال	٥ ٥١٥ ٠٠٠	ريال
أسهم ممتازة غير مجمعة وغير مشاركة في الأرباح، القيمة الاسمية وقيمة استدعاء السهم ٥ ريالات، وعدد الأسهم المصرح بها، والمصدرة والمتداولة ١٥٠ ٠٠٠ سهم	٧٥٠ ٠٠٠	ريال		
أسهم عادية، القيمة الاسمية للسهم ١٠ ريالات، وعدد الأسهم المصرح بها، والمصدرة، والمتداولة ١٠٠ ٠٠٠ سهم	١ ٠٠٠ ٠٠٠			
علاوة الإصدار (أسهم عادية)	١٢٢ ٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	١ ٠٠٦ ٠٠٠			
إجمالي حقوق الملكية	٢ ٨٧٨ ٠٠٠	ريال		
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٨ ٣٩٣ ٠٠٠	ريال		

وفيما يلي القوائم المالية المستقلة لشركة العمروسي وشركة الشـواربي عن الفترة المنتهية في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة العمروسي وشركة الشوراربي
القوائم المالية المستقلة
عن السنة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ

	شركة العمروسي (السنة المنتهية في ١٤٠٥/١٠/٣٠)	شركة الشواربي (فترة التسعة أشهر المنتهية في ١٤٠٥/١٠/٣٠)
قائمتا الدخل		
صافي المبيعات	١٨ ٠٤٢ ٠٠٠ ريال	٥ ٥٣٠ ٠٠٠ ريال
المبيعات المقابلة	١٥٨ ٠٠٠	٢٣٠ ٠٠٠
دخل الاستثمار في التابعة	٥٠٥ ١٥٠	
إيراد الفوائد	٢٦ ٢٥٠	١ ٧٠٠
إيراد الفوائد المقابلة	٧٨ ٧٥٠	
إجمالي الإيرادات	١٨ ٨١٠ ١٥٠ ريال	٥ ٧٦١ ٧٠٠ ريال
التكاليف والمصروفات:		
تكلفة البضاعة المبيعة	١٠ ٤٤٢ ٠٠٠ ريال	٣ ٠١٠ ٥٠٠ ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	١٥٨ ٠٠٠	١٤٩ ٥٠٠
مصروف الاستهلاك	١ ١٠٣ ٠٠٠	٥٨٨ ٧٥٠
مصروف العمليات	٣ ٤٤٨ ٥٠٠	١ ٠٦٣ ٩٠٠
مصروف الفوائد	٨٠٦ ٠٠٠	١٩٠ ٦٥٠
مصروف الفوائد المقابلة		٧٨ ٧٥٠
إجمالي التكاليف والمصروفات	١٥ ٩٥٧ ٥٠٠ ريال	٥ ٠٨٢ ٠٥٠ ريال
صافي الدخل	٢ ٨٥٢ ٦٥٠ ريال	٦٧٩ ٦٥٠ ريال

قائمتا الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة في بداية الفترة	١٢ ٦٨٣ ٥٠٠ ريال	١ ٠٠٦ ٠٠٠ ريال
يضاف: صافي الدخل	٢ ٨٥٢ ٦٥٠	٦٧٩ ٦٥٠
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية الفترة	١٥ ٥٣٦ ١٥٠ ريال	١ ٦٨٥ ٦٥٠ ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـول				
النقدية	٨٢٢ ٠٠٠	ريال	٥٣٠ ٠٠٠	ريال
أوراق القبض			٨٥ ٠٠٠	
حسابات العملاء (صافي)	٢ ٧٢٣ ٧٠٠		١ ٣٤٦ ٤٠٠	
الحسابات المدينة المقابلة	١٢ ٣٠٠			
المخزون السلعي	٣ ٢٠٤ ٠٠٠		١ ١٨٢ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس المال العادي شركة الشواربي	٦ ٣٥٥ ١٥٠			
الاستثمار في الأسهم الممتازة لشركة الشواربي	١٥٠ ٠٠٠			
الاستثمار في سندات شركة الشواربي	١ ٥٠٠ ٠٠٠			
أراض	٤ ٠٠٠ ٠٠٠	ريال	١ ٥٦٠ ٠٠٠	ريال
أصول رأسمالية أخرى	١٧ ١٦١ ٠٠٠		٧ ٨٥٠ ٠٠٠	
متجمع الاستهلاك	(٦ ٦٧٣ ٠٠٠)		(٣ ٨٣٨ ٧٥٠)	
أصول أخرى	٣٦٣ ٠٠٠		١٤٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٢٩ ٥١٨ ١٥٠	ريال	٨ ٨٥٤ ٦٥٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
أوراق الدفع			١١٥ ٠٠٠	ريال
حسابات الدائنين	١ ٣٤٢ ٠٠٠		١٦٩ ٧٠٠	
حسابات دائنة مقابلة			١٢ ٣٠٠	
سندات ٧٪			٣ ٥٠٠ ٠٠٠	
سندات ٧٪ مقابلة			١ ٥٠٠ ٠٠٠	
التزامات طويلة الأجل	١٠ ٠٠٠ ٠٠٠			

أسهم ممتازة، القيمة الاسمية		
للسهم ٥ ريالات		٧٥٠ ٠٠٠
أسهم رأس المال العادية، القيمة		
الاسمية للسهم ١٠ ريالات.	٢ ٤٠٠ ٠٠٠	١ ٠٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٢٤٠ ٠٠٠	١٢٢ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١٥ ٥٣٦ ١٥٠	١ ٦٨٥ ٦٥٠
إجمالي الإلتزامات وحقوق الملكية	٢٩ ٥١٨ ١٥٠ ريال	٨ ٨٥٤ ٦٥٠ ريال

وقد تمت العمليات التالية خلال العام المالي المنتهي في ٣٠ من شوال سنة ١٤٠٥ هـ:

١ ـ تم تحصيل رصيد صافي حسابات العملاء لشركة الشواربي المفصح عنه في غرة صفر ١٤٠٥ هـ.

٢ ـ تم جعل تكلفة البضاعة المبيعة مدينة بمخزون شركة الشواربي في غرة صفر ١٤٠٥ هـ. تستخدم شركة الشواربي نظام المخزون المستمر.

٣ ـ اشترت شركة العمروسي بعض سندات (٧٪) شركة الشواربي والتي تبلغ قيمتها الإسمية ١ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال قبل غرة صفر ١٤٠٥ هـ. وتستحق السندات في ٣٠ من شعبان ١٤١١ هـ، وتدفع الفوائد سنوياً في ٣٠ من شعبان.

٤ ـ كان العمر الاقتصادي المتبقي للأصول الرأسمالية الأخرى لشركة الشواربي ٦ سنوات في غرة صفر ١٤٠٥ هـ. وتستخدم شركة الشواربي طريقة القسط الثابت في حساب الاستهلاك على أساس أنه ليست هناك قيمة تخريدية. وقد تم حساب مصروف الاستهلاك لشركة الشواربي عن الأشهر التسعة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ على أساس معدلات الاستهلاك السابقة والمستخدمة قبل عملية الاندماج.

٥ ـ تتكون الأصول الأخرى بالكامل من استثمارات طويلة الأجل تمت بمعرفة شركة الشواربي، كما أنها لا تتضمن أي استثمارات في شركة العمروسي.

٦ ـ تمت المبيعات المقابلة التالية خلال الأشهر التسعة المنتهية في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ:

	شركة العمروسي	شركة الشواربي
صافي المبيعات	١٥٨ ٠٠٠ ريال	٢٣٠ ٠٠٠ ريال
البضاعة التي يشتمل عليها مخزون المشتري في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ	٣٦ ٠٠٠	١٢ ٠٠٠
المبلغ غير المسدد من قيمة المبيعات في ٣٠ من شوال ١٤٠٥	١٦ ٨٠٠	٢٢ ٠٠٠

تبيع شركة العمروسي بضاعتها إلى شركة الشواربي بالتكلفة، وتبيع شركة الشواربي بضاعتها إلى شركة العمروسي بأسعار البيع التي تتضمن هامش ربح إجمالي قدره ٣٥٪، ولا توجد هناك مبيعات مقابلة قبل غرة صفر ١٤٠٥ هـ.

٧ ـ لم تعلن كلتا الشركتين عن توزيعات خلال الفترة التي تغطيها القوائم المالية المستقلة لهما.

٨ ـ كانت قيمة الشهرة التي تم الاعتراف بها لشركة الشواربي والناتجة عن عملية الاندماج ١ ٤٠٠ ٠٠٠ ريال، وتقضي سياسة الشركتين باستنفاد الأصول غير الملموسة على عمر اقتصادي قدره ٢٠ عاماً، وتضمين مصروف الاستنفاد في مصروفات العمليات.

٩ ـ تم تحديد رصيد حساب دخل الاستثمار في التابعة في دفاتر شركة العمروسي، وقدره ٥٠٥ ١٥٠ ريال على النحو التالي:

صافي دخل شركة الشواربي عن الأشهر التسعة المنتهية
في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ ٦٧٩ ٦٥٠ ريال
يخصم: استنفاد الفروق بين القيم العادلة الجارية
والقيم الدفترية لصافي الأصول القابلة للتحقق
لشركة الشواربي في غرة صفر سنة ١٤٠٥ هـ:
المخزون السلعي ـ إلى تكلفة البضاعة المبيعة ١٢٨ ٠٠٠ ريال

استهلاك الأصول الرأسمالية الأخرى

(٦٦٠٠ ٠٠٠ - ٤٦٠٠ ٠٠٠) ÷ ٦ } × $\frac{٣}{٤}$ ٢٥٠ ٠٠٠

استنفاد ـ الشهرة (١٤٠٠ ٠٠٠ ÷ ٢٠) × $\frac{٣}{٤}$ ٥٢ ٥٠٠

١٧٤ ٥٠٠

الرصيد في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ ٥٠٥ ١٥٠ ريال

المطلوب:

إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المالية الموحدة، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل المرتبطة بها والخاصة بشركة العمروسي والشركة التابعة في ٣٠ من شوال ١٤٠٥ هـ، مع تقريب كافة القيم لأقرب ريال، وتجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة الثامنة:

فيما يلي القوائم المالية المستقلة «لشركة المصري» وشركتها التابعة، «شركة السعودي»، عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٥ هـ:

شركة المصري وشركة السعودي
القوائم المالية المستقلة
عن العام المنتهي في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

	شركة المصري		شركة السعودي	
قائمتا الدخل				
الإيرادات				
صافي المبيعات	٣٩٠٤ ٠٠٠	ريال	١٧٠٠ ٠٠٠	ريال
المبيعات المقابلة	٩٦ ٠٠٠			
دخل الاستثمار في التابعة	٢٣٢ ٠٠٠			
إيرادات التوزيعات المقابلة	٧٥ ٠٠٠			
إجمالي الإيرادات	٤٣٠٧ ٠٠٠	ريال	١٧٠٠ ٠٠٠	ريال
التكاليف والمصروفات				
تكلفة البضاعة المبيعة	٢٩٠٢ ٠٠٠	ريال	١٠١٥ ٠٠٠	ريال
تكلفة البضاعة المبيعة المقابلة	٨٠ ٠٠٠			
مصروف الفوائد			٧ ٨٠٠	
مصروف العمليات	٤٠٠ ٠٠٠		٣٧٧ ٢٠٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات	٣٣٨٢ ٠٠٠	ريال	١٤٠٠ ٠٠٠	ريال

صافي الدخل	٩٢٥ ٠٠٠	ريال	٣٠٠ ٠٠٠	ريال

قائمتا الأرباح المحتجزة

رصيد الأرباح المحتجزة في بداية السنة	١ ٧٤٨ ٠٠٠	ريال	٦٤٠ ٠٠٠	ريال
يضاف: صافي الدخل	٩٢٥ ٠٠٠		٣٠٠ ٠٠٠	
جملة فرعية	٢ ٦٧٣ ٠٠٠	ريال	٩٤٠ ٠٠٠	ريال
يخصم: التوزيعات	١٧٠ ٠٠٠		١٠٠ ٠٠٠	
رصيد الأرباح المحتجزة في نهاية السنة	٢ ٥٠٣ ٠٠٠	ريال	٨٤٠ ٠٠٠	ريال

الميزانيتان العموميتان

الأصـــول

النقدية	٤٨٦ ٠٠٠	ريال	٢٤٩ ٦٠٠	ريال
حسابات العملاء (صافي)	١٩٠ ٠٠٠		١٨٥ ٠٠٠	
الحسابات المدينة المقابلة	٤٥ ٠٠٠			
المخزون السلعي	٤٧٥ ٠٠٠		٣٥٥ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعْودي	٩٥٤ ٠٠٠			
الاستثمار في سندات شركة السعودي	٥٨ ٠٠٠			
الأصول الرأسمالية (صافي)	٢ ٢٣١ ٠٠٠		٥٣٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٤ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	١ ٣١٩ ٦٠٠	ريال

الالتزامات وحقوق الملكية

حسابات الدائنين	٣٨٤ ٠٠٠	ريال	٦٢ ٠٠٠	ريال
السندات			٦٠ ٠٠٠	
السندات المقابلة			٦٠ ٠٠٠	
خصم إصدار السندات			(١ ٢٠٠)	
خصم إصدار السندات المقابلة			(١ ٢٠٠)	
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ١٠ ريالات	١ ٢٠٠ ٠٠٠		٢٥٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار			٥٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة	٢ ٥٠٣ ٠٠٠		٨٤٠ ٠٠٠	
الأرباح المحتجزة بالتابعة	٣٥٢ ٠٠٠			
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٤ ٤٣٩ ٠٠٠	ريال	١ ٦٠٠	ريال

معلومات إضافية:

١ ـ إشترت شركة المصري في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ من مبارك السعودي المساهم الوحيد في شركة السعودي كل من براءة اختراع قيمتها العادلة الجارية ٤٠ ٠٠٠ ريال، و ٨٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي مقابل مبلغ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال. ويمكن تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج لضآلتها. ويلغ إجمالي حقوق الملكية لشركة السعودي في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ مبلغ ٥٠٠ ٠٠٠ ريال، كما كانت القيم العادلة الجارية للأصول القابلة للتحقق **ولالتزامات** شركة السعودي مساوية لقيمها الدفترية في ذلك التاريخ. وقد جعلت شركة المصري حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعودي مديناً بمبلغ ٤٤٠ ٠٠٠ ريال بالكامل. وكان العمر الاقتصادي المتبقي لبراءة الاختراع، التي لم تستنفد بمعرفة شركة المصري منذ شراؤها، في الثاني من المحرم ١٤٠٣ هـ أربع سنوات.

٢ ـ خفضت شركة المصري استثماراتها في شركة السعودي إلى ٧٥٪ عن طريق بيع أسهم عادية، من أسهم شركة السعودي التي تمتلكها، إلى شركة أخرى ليست ضمن مجموعة شركات الاندماج (طرف خارجي)، وذلك مقابل مبلغ ٧٠ ٠٠٠ ريال. وقد تم تسجيل هذا المبلغ (٧٠ ٠٠٠ ريال) في الجانب الدائن من حساب الاستثمار في أسهم رأس مال شركة السعودي، وقد تم ذلك في غرة رجب سنة ١٤٠٥ هـ.

٣ ـ حققت شركة السعودي صافي دخلاً قدره ١٤٠ ٠٠٠ ريال عن فترة الستة أشهر التي تنتهي في ٣٠ من جمادي الآخرة سنة ١٤٠٥ هـ. وقد سجلت شركة المصري ٨٠٪ من هذا المبلغ في سجلاتها المحاسبية قبل عملية بيع جزء من أسهم شركة السعودي العادية.

٤ ـ باعت شركة السعودي بضاعة إلى شركة المصري خلال سنة ١٤٠٤ هـ بمبلغ ١٣٠ ٠٠٠ ريال بنسبة إضافة مقدارها ٣٠٪ من تكلفة شركة السعودي. وقد تبقى من هذه البضاعة ضمن مخزون شركة المصري في غرة المحرم ١٤٠٥ هـ، ما قيمته ٥٢ ٠٠٠ ريال، وتم بيعها خلال شهر صفر ١٤٠٥ هـ بربح إجمالي قدره ٨٠٠٠ ريال.

٥ ـ باعت شركة المصري خلال شهر ذي القعدة سنة ١٤٠٥ هـ إلى شركة السعودي بضاعة من المورد رأساً بلغت تكلفتها ٨٠ ٠٠٠ ريال وسعر بيعها ١٢٠٪ من التكلفة. وقد تضمن مخزون شركة السعودي في ٣٠ من ذي الحجة ٢٤٠٥ هـ، جزءاً من البضاعة المشتراة من شركة المصري قيمته ٢٤ ٠٠٠ ريال.

٦ ـ كانت هناك نقدية بالطريق مقدارها ٤٥ ٠٠٠ ريال من شركة السعودي (كمدفوعات) إلى شركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ.

٧ ـ أعلنت شركة السعودي خلال شهر ذي الحجة ١٤٠٥ هـ عن توزيع أرباح مقدارها ١٠٠ ٠٠٠ ريال، وقامت بدفعها نقداً.

٨ ـ اشترت شركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، ٥٠٪ من السندات المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٥٨ ٠٠٠ ريال. وتنوي إدارة شركة المصري الاحتفاظ بسندات شركة السعودي حتى تاريخ استحقاقها في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٩ هـ.

المطلوب:

أ ـ إجراء قيود اليومية اللازمة لتصحيح السجلات المحاسبية لشركة المصري في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع تجاهل ضرائب الدخل.

ب ـ إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد القوائم المالية الموحدة وما يرتبط بها من استبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة المصري والشركة التابعة عن السنة المنتهية في ٣٠ من ذي الحجة ٢٤٠٥ هـ. يجب أن تعكس المبالغ الخاصة بشركة المصري ما جاء بقيود اليومية في المطلوب (أ)، مع تجاهل ضرائب الدخل.

المشكلة التاسعة

حصلت «شركة الحضرمي» على حصة بنسبة ٨٠٪ في «شركة اليماني» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مقابل تكلفة إجمالية مقدارها مليون ريال. وتتكون تكاليف الحيازة تلك من مبلغ ٨٥٠ ٠٠٠ ريال نقداً، واستثمارات في أوراق مالية «لشركة العدني» والتي تمتلكها شركة الحضرمي كاستثمارات طويلة الأجل، وتبلغ قيمتها العادلة الجارية ١٥٠ ٠٠٠ ريال. وتستخدم شركة الحضرمي أساس الملكية

في المحاسبة عن استثماراتها في شركة اليماني. وفيما يلي الميزانية العمومية الموحدة للشركتين في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ:

شركة الحضرمي والشركة التابعة
الميزانية العمومية الموحدة
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ

الأصــول			الالتزامات وحقوق الملكية		
النقدية	٧٥٠ ٠٠٠	ريال	أوراق الدفع (القيمة الحالية)	١ ٥٠٠ ٠٠٠	ريال
حسابات المدينين (صافي)	١ ٣٠٠ ٠٠٠		حسابات الدائنين	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
المخزون السلعي	٢ ٢٥٠ ٠٠٠		حقوق الأقلية في صافي		
			صافي أصول التابعة	٢٥٠ ٠٠٠	
أصول رأسمالية	٣ ٨٥٠ ٠٠٠		أسهم رأس المال	١ ٠٠٠ ٠٠٠	
يخصم: متجمع الاستهلاك	(١ ٤٠٠ ٠٠٠)		علاوة الإصدار	٨٠٠ ٠٠٠	
			الأرباح المحتجزة	٢ ٢٠٠ ٠٠٠	
إجمالي الأصول	٦ ٧٥٠ ٠٠٠	ريال	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٦ ٧٥٠ ٠٠٠	ريال

وكانت الزيادة في القيمة الدفترية لأسهم رأس مال شركة اليماني عن تكلفة استثمار شركة الحضرمي ٢٥٠ ٠٠٠ ريال، والتي تتضمن القيمة المحسوبة لحقوق الأقلية. وقد تم خصم هذه الزيادة من الأصول الرأسمالية لشركة اليماني ومن صافي الدخل في السجلات المحاسبية لشركة اليماني قبل عملية الاندماج.

وقد باعت شركة الحضرمي ١٠٪ من حصتها في شركة اليماني في الثاني من رجب سنة ١٤٠٦ هـ مقابل مبلغ ١٥٠ ٠٠٠ ريال. وفيما يلي صافي الدخل، والتوزيعات النقدية، ومصروف الاستهلاك لكل من الشركتين عن سنة ١٤٠٦ هـ:

	شركة الحضرمي	شركة اليماني
صافي الدخل عن النصف الأول من سنة ١٤٠٦هـ	٢٦٠ ٠٠٠ ريال	٧٢ ٥٠٠ ريال
صافي الدخل عن النصف الثاني من سنة ١٤٠٦هـ	٢٧٣ ٥٠٠	٨٢ ٥٠٠
التوزيعات المعلنة والمدفوعة خلال		
شهر ذي الحجة ١٤٠٦ هـ	١٠٠ ٠٠٠	٣٠ ٠٠٠
مصروف الاستهلاك عن سنة ١٤٠٦ هـ	٢٢٥ ٠٠٠	٥٥ ٠٠٠

ويتضمن صافي دخل شركة الحضرمي دخل الاستثمار في الشركة التابعة والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن بيع الأسهم العادية لشركة اليماني.

وفيما يلي الميزانيتين العموميتين غير المبوبتين لشركة الحضرمي وشركة اليماني في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ:

شركة الحضرمي وشركة اليماني
الميزانيتان العموميتان المستقلتان
٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ

الأصـــول	شركة الحضرمي		شركة اليماني	
النقدية	٦٩٥ ٠٠٠	ريال	٢٦٠ ٠٠٠	ريال
حسابات العملاء (صافي)	٩٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	
المخزون السلعي	١ ٦٠٠ ٠٠٠		٧٥٠ ٠٠٠	
الاستثمار في أسهم رأس مال				
شركة اليماني	٩٦٢ ٥٠٠			
الأصول الرأسمالية	[illegible]٠٠ ٠٠٠		١ ٢٥٠ ٠٠٠	
يخصم: متجمع الاستهلاك	(٥٥ ٠٠٠)		(٦٢٥ ٠٠٠)	
إجمالي الأصول	٦ ٦٠٢ ٥٠٠	ريال	٢ ١٣٥ ٠٠٠	ريال
الالتزامات وحقوق الملكية				
أوراق الدفع	١ ١٠٠ ٠٠٠	ريال	٣١٠ ٠٠٠	ريال
حسابات الدائنين	٥٦٩ ٠٠٠		٤٥٠ ٠٠٠	
السندات	٥٠٠ ٠٠٠			
أسهم رأس المال	١ ٠٠٠ ٠٠٠		٥٠٠ ٠٠٠	
علاوة الإصدار	٨٠٠ ٠٠٠			
الأرباح المحتجزة	٢ ٦٣٣ ٥٠٠		٨٧٥ ٠٠٠	
إجمالي الالتزامات	٦ ٦٠٢ ٥٠٠	ريال	٢ ١٣٥ ٠٠٠	ريال

المطلوب:

(مع تجاهل ضرائب الدخل)

أ ـ حساب صافي الدخل الموحد عن سنة ١٤٠٦ هـ.

ب ـ إعداد الميزانية العمومية الموحدة في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٦ هـ، دون استخدام ورقة عمل.

جـ ـ إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي الموحدة وفقاً لمفهوم رأس المال العامل عن سنة ١٤٠٦ هـ. غير مطلوب إعداد ورقة عمل.

د ـ تسوية قيمة حقوق الأقلية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٥ هـ، مع قيمة حقوق الأقلية في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٦ هـ.

المشكلة العاشرة

فيما يلي الميزانيات العمومية المستقلة لكل من «شركة القطري» و«شركة البحريني»، و«شركة السعودي» في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ:

شركة القطري وشركة البحريني وشركة السعودي
الميزانيات العمومية المستقلة
في ٣٠ من ذي الحجة سنة ١٤٠٣ هـ

	شركة القطري	شركة البحريني	شركة السعودي
الأصول			
أصول متداولة	١ ٨٢٠ ٨٠٠ ريال	٩٢٠ ٠٠٠ ريال	٦٥٠ ٠٠٠ ريال
أصول رأسمالية (صافي)	٣ ٢٦٠ ٧٠٠	٧٤٠ ٠٠٠	١ ٢٦٠ ٠٠٠
إجمالي الأصول	٥ ٠٨١ ٥٠٠	٤٠٠ ٦٠٠ ريال	٢٤٠ ٣٠٠ ريال
التزامات طويلة الأجل	١ ٢٤٠ ٧٠٠	٣٨٠ ٥٠٠	٩٣٠ ٢٠٠
أسهم رأس المال، القيمة الإسمية للسهم ريالاً واحداً	٨٢٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠
علاوة الإصدار	٣٠٠ ٠٠٠	٤٠٠ ٠٠٠	٢٠٠ ٠٠٠
الأرباح المحتجزة	١ ٧٠٠ ٦٠٠	٢٧٨ ٩٠٠	١٣٩ ٥٠٠
إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	٥ ٠٨١ ٥٠٠ ريال	١ ٦٦٠ ٠٠٠ ريال	٩١٠ ٠٠٠ ريال

وقد اشترت شركة القطري ٧٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة البحريني بمبلغ ٦٨٠ ٠٠٠ ريال، و ٤٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٣٣٠ ٠٠٠ ريال، وذلك في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ. كما اشترت شركة البحريني، في التاريخ نفسه، ٤٠٪ من الأسهم العادية المتداولة لشركة السعودي بمبلغ ٣٣٠ ٠٠٠ ريال. (يتم تجاهل تكاليف تنفيذ عملية الاندماج). وقد قامت كل من شركتي القطري والبحريني في ٣٠ من ذي الحجة ١٤٠٣ هـ باقتراض النقدية اللازمة لتمويل عملية شراء الأسهم العادية. وكانت القيم العادلة الجارية لصافي الأصول القابلة للتحقق ذاتياً لكل من شركتي البحريني والسعودي مساوية لقيمها الدفترية في الثاني من المحرم ١٤٠٤ هـ، وتستخدم كل من شركتي القطري والبحريني عمراً اقتصادياً قدره ٣٠ عاماً لاستنفاد الشهرة.

المطلوب:

(مع تجاهل ضرائب الدخل).

أ ـ إجراء قيود اليومية في السجلات المحاسبية لشركة القطري وشركة البحريني في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ، لتسجيل عملية اندماج شركات القطري، والبحريني، والسعودي.

ب ـ إعداد ورقة العمل اللازمة لإعداد الميزانية العمومية الموحدة، وإجراء الاستبعادات في ورقة العمل الخاصة بشركة القطري وشركتيها التابعتين في الثاني من المحرم سنة ١٤٠٤ هـ. يجب أن تعكس القيم الخاصة بشركة القطري وشركة البحريني ما جاء بقيود اليومية في المطلوب (أ).



هذا الكتاب

يشتمل هذا المرجع على دراسة تفصيلية ومتعمقة لبعض الموضوعات المتخصصة في مجال المحاسبة المالية . وهو ينقسم في هذا الصدد إلى أربعة أقسام رئيسية تظهر في جزئين، كل جزء في كتاب منفصل عن الآخر : حيث يشتمل الجزء الأول على القسمين الأول والثاني، أما الجزء الثاني فهو يشتمل على القسمين الثالث والرابع . وقد خصص القسم الأول للمحاسبة في شركات الأشخاص والفروع، وخصص القسم الثاني لمعالجة المشكلات المحاسبية التي ترتبت على توسع الشركات سواء عن طريق الاندماج في أو مع شركة أخرى أو سيطرة شركة على شركة أخرى أو أكثر . وتناول القسم الثالث المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى، أما القسم الرابع فهو يتناول ثلاثة موضوعات مستقلة، يتعلق الأول بالشركات متعددة الجنسية وعمليات الصرف الأجنبي، ويتناول الموضوع الثاني كيفية إعداد التقارير المالية القطاعية والدورية، أما الموضوع الثالث، فقد خصص للمحاسبة عن المبيعات بالتقسيط وبضاعة الأمانة .

وقد تم تزويد هذا المرجع بمجموعة من الأسئلة والتمارين والحالات والمشاكل في نهاية كل فصل . وهي تعطي صورة شاملة للواقع العملي، ونرجو أن تساهم مساهمة فعّالة في تنمية قدرات المهتمين بهذا الحقل .